

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE DIREITO

JULIE HELLEN OLIVEIRA RODRIGUES

IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA: A TRIBUTAÇÃO SOBRE OS
PROVENTOS DE APOSENTADORIA DESTINADOS A RESIDENTES E
DOMICILIADOS NO EXTERIOR

Florianópolis

2016

JULIE HELLEN OLIVEIRA RODRIGUES

**IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA: A TRIBUTAÇÃO SOBRE OS
PROVENTOS DE APOSENTADORIA DESTINADOS A RESIDENTES E
DOMICILIADOS NO EXTERIOR**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao
Centro de Ciências Jurídicas da Universidade
Federal de Santa Catarina, como requisito parcial à
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Humberto Pereira Vecchio.

Florianópolis

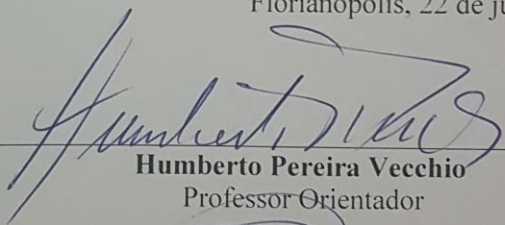
2016

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

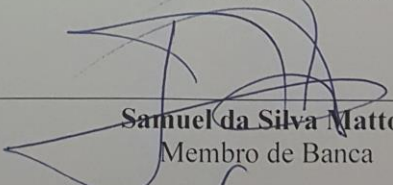
TERMO DE APROVAÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado “Imposto de Renda da Pessoa Física: a tributação sobre os proventos de aposentadoria destinados a residentes e domiciliados no exterior”, elaborado pela acadêmica Julie Hellen Oliveira Rodrigues, defendido em 22/07/2016 e aprovado pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 10 (dez), cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

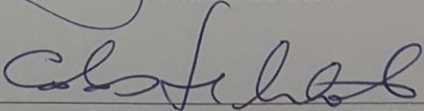
Florianópolis, 22 de julho de 2016



Humberto Pereira Vecchio
Professor Orientador



Samuel da Silva Mattos
Membro de Banca



Carlos Henrique Machado
Membro de Banca



Universidade Federal de Santa Catarina
Centro de Ciências Jurídicas
COORDENADORIA DO CURSO DE DIREITO

TERMO DE RESPONSABILIDADE PELO INEDITISMO DO TCC E
ORIENTAÇÃO IDEOLÓGICA

Aluna: Julie Hellen Oliveira Rodrigues

RG: 6098002634

CPF: 031.276.610.61

Matrícula: 11201168

Título do TCC: Imposto de Renda da Pessoa Física: a tributação sobre os proventos de aposentadoria destinados a residentes e domiciliados no exterior

Orientador: Humberto Pereira Vecchio

Eu, Julie Hellen Oliveira Rodrigues, acima qualificada; venho, pelo presente termo, assumir integral responsabilidade pela originalidade e conteúdo ideológico apresentado no TCC de minha autoria, acima referido.

Florianópolis, 22 de julho de 2016.



JULIE HELLEN OLIVEIRA RODRIGUES

Aos meus pais, Manoel e Roseli, por toda dedicação e apoio;

A meus irmãos, Manoel Jr. e Thiago, pela amizade e companheirismo;

Ao meu orientador, aos supervisores de estágio e a todos aqueles que contribuíram para esta pesquisa, pelas considerações pertinentes que auxiliaram na elaboração do presente estudo;

*Incivile est, nisi lege prospecta, uma aliqua
partícula ejus proposita, judicare, vel respondere.*

É contra o Direito julgar ou responder sem
examinar o texto em conjunto, apenas
considerando uma parte qualquer do mesmo
(Celso, Digesto, liv. 1, tít. 3, frag. 24)

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

COSIT – Coordenação-Geral de Tributação

CRFB/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CTN – Código Tributário Nacional

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

INSS – Instituto Nacional do Seguro Social

IPTU – Imposto Predial Territorial Urbano

IRPF – Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza da pessoa física

MAFON – Manual do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PIB – Produto Interno Bruto

RFB – Receita Federal do Brasil

RIR/99 – Regulamento do Imposto de Renda de 1999

RESUMO

RODRIGUES, Julie Hellen Oliveira. *Imposto de Renda da Pessoa Física: a tributação sobre os proventos de aposentadoria destinados a residentes e domiciliados no exterior*. 2016. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito – Área: Direito Tributário) – Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Florianópolis.

O presente trabalho tem por objetivo verificar se, à luz da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional e do Regulamento do Imposto de Renda, os proventos de aposentadoria remetidos a residentes ou domiciliados no exterior podem ser considerados rendimentos do trabalho para fins de tributação exclusiva na fonte à alíquota de 25%, nos termos do artigo 685, II, “a”, do Regulamento do Imposto de Renda de 1999.

Palavras-chave: Direito Tributário; Imposto de Renda; Pessoa Física; Rendimento do Trabalho; Provento de Aposentadoria; Remessa ao Exterior; Tributação Exclusiva na Fonte; Renda; Rendimento; Regulamento do Imposto de Renda.

ABSTRACT

This study aims to verify whether retirement earnings sent to people that live abroad can be considered as being labor income for the deducted at source taxation purpose at the 25% rate, in accordance with article 685, II, "a" of the Income Tax Regulation of 1999, based on a analysis of the Federal Constitution, the National Taxation Code and the Income Tax Regulation.

Keywords: Tax Law; Income tax; Natural Person; Labor income; Retirement Earnings; Overseas Money Transfer; Deducted at Source Taxation; Income; Income Tax Regulation.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	9
1 O IMPOSTO INCIDENTE SOBRE A RENDA E OS PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA DA PESSOA FÍSICA NO DIREITO BRASILEIRO.....	11
1.1 Origens da tributação sobre a renda da pessoa física no Brasil e no mundo.....	11
1.2 Elementos da regra-matriz de incidência tributária do imposto incidente sobre a renda e sobre os proventos de qualquer natureza.....	16
1.3 A tributação a título de imposto de renda e proventos de qualquer natureza incidente exclusivamente na fonte sobre os proventos de aposentadoria percebidos no Brasil e remetidos a pessoas físicas residentes ou domiciliadas no exterior.....	24
2 O CONCEITO DE RENDIMENTO DO TRABALHO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE PROVENTOS DE APOSENTADORIA DE PESSOAS FÍSICAS RESIDENTES NO EXTERIOR SUJEITAS À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA NACIONAL.....	32
2.1 O conceito de rendimento do trabalho nas constituições brasileiras.....	32
2.1.1 As menções ao termo “rendimento do trabalho” nos textos constitucionais de 1824 a 1969.....	32
2.1.2 O conceito de rendimento do trabalho na CRFB/88.....	36
2.1.2.1 A imunidade prevista na redação original do revogado artigo 153, §2º, II da CRFB/88.....	36
2.1.2.2 A determinação contida no atual artigo 201, §2º, da CRFB/88.....	41
2.1.2.3 A contribuição social do artigo 195 da CRFB/88.....	45
2.2 O rendimento do trabalho perante o conceito de renda do artigo 43, I, do CTN.....	48
2.3 O conceito de rendimento do trabalho no RIR/99: comparações entre a versão original e a republicação.....	52
3 A TRIBUTAÇÃO SOBRE OS PROVENTOS DE APOSENTADORIA DESTINADOS A RESIDENTES E DOMICILIADOS NO EXTERIOR E O POSICIONAMENTO DOS TRÊS PODERES.....	60

3.1 O Poder Executivo: a versão original do RIR/99 e a atividade normativa da RFB.....	60
3.2 O Poder Judiciário: o posicionamento do Tribunal Regional Federal da 4ª Região sobre a classificação dos proventos de aposentadoria como rendimentos do trabalho.....	64
3.3 O Poder Legislativo: a recorrente equiparação entre rendimentos do trabalho e proventos de aposentadoria.....	71
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	78
REFERÊNCIAS.....	80

INTRODUÇÃO

Há uma série de regras constantes no sistema jurídico que ordenam se e como o Estado pode exercer sua atividade jurídico-tributária, a fim de satisfazer sua necessidade arrecadatória e alcançar seus objetivos.

Dentre essas regras, a própria delineação da base de cálculo da espécie tributária determina que qualquer fato praticado em dissonância com esta não merece ser considerado como fundamento para exigência da exação.

Enquanto em muitos casos a avaliação de se um fato se coaduna ou não com determinada base de cálculo se consubstancia em tarefa simples, exigindo pouco esforço do intérprete, em outros a verificação da referida subsunção não ocorre de maneira tão fácil.

Nesse contexto insere-se o presente estudo, que visa verificar se, à luz da Constituição Federal de 1988 – CRFB/88, do Código Tributário Nacional – CTN e do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 – RIR/99, os proventos de aposentadoria remetidos a residentes ou domiciliados no exterior podem ser considerados rendimentos do trabalho para fins de tributação exclusiva na fonte à alíquota de 25%, nos termos do artigo 685, II, “a”, do RIR/99.

Isso porque tem-se verificado que os aposentados residentes ou domiciliados no exterior vêm suportando tributação exclusiva na fonte na alíquota de 25% sobre os rendimentos de aposentadoria destinados ao exterior desde o ano de 2013.

A referida atitude se baseia em entendimento da Receita Federal do Brasil – RFB, que entende que, para fins de interpretação do artigo 685, II, “a”, do RIR/99, os rendimentos de aposentadoria percebidos pelos segurados da aludida autarquia devem ser considerados rendimentos do trabalho, sendo devida a tributação na alíquota de 25%.

Vale lembrar que, caso ocorresse interpretação diversa – de que proventos de aposentadoria não são rendimentos do trabalho – a tributação ocorreria com fulcro no artigo 685, I, *caput* do RIR/99, à alíquota de 15%.

Em decorrência disso, muitos contribuintes vêm procurando a tutela jurisdicional para desconstituírem sua obrigação em relação à alíquota de 25%, alegando uma diversidade de teses jurídicas, mas, primordialmente, a de que a

situação destes se coaduna com a regra geral encartada no artigo 685, I, *caput* do RIR/99, uma vez que entendem que proventos de aposentadoria não podem ser considerados rendimentos do trabalho.

Tendo em vista a complexidade do tema e o fato de que a exigência tributária sobre o salário e a aposentadoria ocorre desde antes da Proclamação da República, torna-se inviável o exaurimento da totalidade da temática, que envolveria a análise de todos os textos jurídicos afetos à questão produzidos nos últimos séculos.

Entende-se que, para esta pesquisa, o essencial a ser enfrentado para fins de determinação da correta alíquota aplicável aos proventos de aposentadoria se circunda na investigação quanto a se os referidos proventos podem ou não ser considerados rendimentos do trabalho à luz da CRFB/88, do CTN e do RIR/99.

Utilizam-se o método de procedimento monográfico, o método de abordagem indutivo e a técnica de pesquisa indireta, com pesquisa bibliográfica e documental.

Para o fim de investigar o correto alcance do aludido termo nas três referidas legislações, primeiramente há de se explicar quais são as origens da tributação sobre a renda no Brasil e no mundo, bem como qual a regra matriz de incidência tributária aplicável e qual a localização do artigo 685, II, “a”, no RIR/99.

Partindo disso, investiga-se se a CRFB/88, o CTN e o RIR/99 tratam do termo “rendimentos do trabalho” e, se o fazem, de qual maneira isso é realizado.

Por fim, para verificar se as conclusões efetuadas com base nas legislações acima citadas se encontram corretas, apurar-se-á qual a posição dos Três Poderes da esfera federal sobre o assunto, analisando os atos normativos veiculados pelo Poder Executivo, os precedentes já julgados pelo egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região e a legislação emitida pelo Poder Legislativo.

1 O IMPOSTO INCIDENTE SOBRE A RENDA E OS PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA DA PESSOA FÍSICA NO DIREITO BRASILEIRO

1.1 Origens da tributação sobre a renda da pessoa física no Brasil e no mundo

Conforme preleciona famoso ditado atribuído a Benjamin Franklin, “neste mundo nada é certo, exceto a morte e os impostos”¹ (tradução nossa), dado que a origem da relação tributária remonta a tempos que se perdem na história da humanidade².

Apesar de por vezes a atividade arrecadatória do Estado ser vista com antipatia pela população, percebe-se que a captação de recursos é fundamental para o convívio humano em sociedade, visto que a receita decorrente do recolhimento de tributos é o maior sustentáculo da administração pública na atualidade³.

Lembra-se que essa nem sempre foi a realidade, uma vez que em épocas passadas uma parte bastante volumosa da receita que sustentava os grupos detentores de poder advinha, por exemplo, da relação dominial e das relações de dominação de nação sobre nação decorrentes da guerra.

Sobre a importância das arrecadações decorrentes da relação dominial, expõe FERREIRA que

Atravessando os tempos e chegando aos dias atuais, como Fonte de Rendas do Tesouro Público, a verdade é que, até bem próximo dos nossos dias, especialmente nas novas terras que foram sendo descobertas, como é o caso das Américas e particularmente do Brasil, tanto na fase Colonial como no Império, ou mesmo na República, as maiores fontes de renda, das nossas administrações, **foram as de origem dominial e, secundariamente, a fiscal**⁴ (sem grifos no original).

¹ FRANKLIN, Benjamin. *The private correspondence of Benjamin Franklin , LL.D, F.R.S., &c. Minister Plenipotentiary from the United States of America at the court of France, and for the Treaty of Peace and Independence with Great Britain, &c. &c. comprising a series of letters on miscellaneous, literary, and political subjects: written between the years 1753 and 1790; illustrating the memoirs of his public and private life, and developing the secret history of his political transactions and negociations*. Vol 1. Londres: Public Library, Conduit Street, Hanover Square, 1817, p. 266. No original, **"Our new Constitution is now established and has an appearance that promises permanency; but in this world nothing can be said to be certain, except death and taxes!"** (sem grifos no original).

² FERREIRA, Benedito. *Legislação tributária: a história da tributação no Brasil*. Brasília, 1986, p. 14.

³ *Idem, ibidem*, p. 13.

⁴ *Idem, ibidem*.

Regredindo a época mais distante, o citado autor explica que os egéus, entre tantas outras populações da Antiguidade, escravizavam os povos derrotados em batalhas, cobrando tributos destes e destinando os melhores soldados deles a seu exército⁵.

Decorrente disso percebe-se que as bases utilizadas para tributação diferiam das atuais – que se centram, hoje, na renda, no patrimônio ou no consumo – havendo discrepância inclusive quanto à natureza da prestação a ser adimplida – atualmente sendo utilizada quase que exclusivamente a pecúnia, asseverando-se que no passado havia maior possibilidade de prestações de produtos e de serviços (*in labore*) para a satisfação da obrigação tributária⁶.

Revela-se cristalino, portanto, que diversas características que compõem atualmente a relação jurídico-tributária possuem história recente, ao passo que atributos antigamente integrantes deste vínculo entre Estado e contribuinte não mais existem na contemporaneidade.

Nesse contexto insere-se a tributação sobre a renda das pessoas físicas que, apesar de possuir similaridades com exações exigidas na antiguidade⁷, passou a apresentar contornos parecidos com os atuais somente no século XV em Florença, com o tributo conhecido como *catasto*, posteriormente transformado no imposto *decima scalata*, ambos que não tiveram longa duração devido a atingirem as camadas mais altas da sociedade da época⁸.

Conforme nova versão atualizada de 2013 de pesquisa efetuada inicialmente em 2002, de autoria de NÓBREGA, e publicada pela Secretaria da Receita Federal em comemoração ao octogésimo aniversário do imposto de renda no Brasil, a *decima scalata* foi um marco na história do imposto de renda e é considerada por alguns como a primeira real demonstração de uma tributação sobre a renda nos moldes contemporâneos⁹.

A maioria dos historiadores, no entanto, crê que o primeiro imposto incidente sobre a renda com os contornos atuais tenha sido exigido na Inglaterra

⁵ *Idem, ibidem*, p. 15.

⁶ MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. *Imposto sobre grandes fortunas no Brasil: especulações e arquétipo constitucional*. São Paulo: MP Ed., 2010. p. 24.

⁷ FERREIRA, Benedito. *Op. cit.*, p. 15.

⁸ NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. *História do imposto de renda no Brasil, um enfoque da pessoa física*. Brasília: Receita Federal, 2014, p. 17.

⁹ *Idem, ibidem*.

durante o conflito com a França, em face da urgente necessidade arrecadatória para vencer Napoleão.

Foi este o *income tax* inglês de 1799 – mesmo se considerada a existência do *dixième* francês já em 1710, que, no entanto, é tido como mera sombra do que seria um imposto sobre a renda¹⁰.

Portanto, aparentemente, foi na Inglaterra que surgiu o primeiro imposto moderno que considerava a renda como a própria matéria tributável, causando grande descontentamento da população e enorme perda de popularidade para William Pitt, o Novo, primeiro-ministro do Reino Unido à época e defensor ferrenho da instituição do tributo¹¹.

A referida data foi tão marcante para a história da humanidade que um livro que tem por temática indicar dias significativos aponta o dia 9 de janeiro de 1799, data da instituição do *income tax* na Inglaterra, como um dos 1001 dias que abalaram o mundo. Segundo NÓBREGA, “Napoleão não foi batido por Wellington. Venceu-o o imposto de renda imaginado por Pitt”¹².

A instituição de um tributo similar ao atual imposto de renda no Brasil possui semelhança com a experiência inglesa, visto que também se deve à necessidade arrecadatória perante uma guerra.

A primeiríssima disposição no direito brasileiro parecida com uma tributação sobre a renda, assemelhando-se à atual tributação exclusiva na fonte, deriva da Lei nº 317 de 1843 (regulada pelo Decreto nº 349 de 1844) que, em seu artigo 23, criou uma “contribuição extraordinária” sobre os vencimentos recebidos dos cofres públicos, tendo vigorado pelo curto prazo de dois anos ante a imensa reação negativa causada, conseguindo, no entanto, estabelecer um marco inicial para a discussão da instituição de um imposto sobre a renda no Brasil¹³.

Com a Guerra do Paraguai (1864-1870) tornou-se primordial a obtenção de novas receitas, tendo o governo imperial editado a Lei nº 1.507 de 1867, que, em seu artigo 22, criou um imposto sobre vencimentos pagos pelos cofres públicos (regulado pelo Decreto nº 3.977 de 1867), semelhante ao criado em 1843. Tratava-se de uma

¹⁰ *Idem, ibidem*, p. 18.

¹¹ *Idem, ibidem*, p. 19.

¹² *Idem, ibidem*, p. 20.

¹³ *Idem, ibidem*, p. 24.

tributação exclusiva na fonte que sofreu sucessivas extinções e retomadas até definitivamente ser extinta no final da primeira década do século XX.

Pelas características dos referidos tributos, datados de 1843 e de 1867, não podem ser estes considerados como efetivas tributações sobre a renda da pessoa física¹⁴.

Mesmo com grandes discussões realizadas por financistas da época a pedido do Ministro da Fazenda Afonso Celso de Assis Figueiredo (conhecido como “Visconde de Ouro Preto”), ainda em 1879 – inclusive tendo sido apresentado um projeto de lei em 1883 sob a tutela do Ministro da Fazenda Lafayette Rodrigues Pereira, versando sobre uma proposta de tributação sobre a renda – o temor de que o país não estaria preparado para tal tributo imperou, postergando-se a implementação do imposto de renda no Brasil para o século seguinte¹⁵.

Com a proclamação da república, o Ministro da Fazenda Rui Barbosa também defendeu a instauração do tributo, apresentando em 1891 um relatório detalhado sobre o assunto, sem ter, no entanto, recebido apoio.

Após uma série de outras tentativas, tanto na Assembleia Constituinte de 1890 quanto em outros momentos posteriores, com a instituição e cobrança de imposto incidente sobre certos tipos de vencimentos nesse período, uma efetiva tributação sobre a renda somente ocorreu a partir de 1922 no Brasil¹⁶.

Com o cenário econômico fragilizado decorrente da Primeira Guerra Mundial – momento em que o imposto incidente sobre a renda de pessoas físicas em outros países cada vez mais participava de suas receitas públicas –, as discussões relativas ao tema se intensificaram na década de 20 do século passado, culminando na edição da Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922.

Essa lei, em seu artigo 31, instituiu o denominado “imposto geral sobre a renda”, passando este a ser cobrado a partir de 1924, quando a máquina estatal já tinha se adaptado para suportar as novas obrigações relativas ao gerenciamento do tributo¹⁷.

¹⁴ *Idem, ibidem*, p. 25.

¹⁵ *Idem, ibidem*, p. 25-27.

¹⁶ *Idem, ibidem*, p. 27-29.

¹⁷ *Idem, ibidem*, p. 29-30.

Somente com a Constituição Federal de 1934, em seu artigo 6º, “c” o referido imposto ganhou proporções constitucionais, permanecendo a União como ente competente para sua instituição e cobrança.

Conforme texto informativo sobre a memória do referido tributo no sítio eletrônico da Receita Federal, o imposto de renda em seus primórdios possuía pouca expressão econômica se comparado aos demais tributos recolhidos pela União. De acordo com a referida página eletrônica institucional:

Nos primeiros anos, a participação do Imposto de Renda na receita tributária da União era pequena, arrecadando algo em torno de 3%. Dos impostos federais, só arrecadava mais que o imposto sobre loterias. Paulatinamente, a arrecadação foi aumentando em termos nominais e reais. Na década de 1930, a participação do Imposto de Renda já ultrapassava 8%. O imposto de importação mantinha uma liderança histórica, seguido cada vez mais de perto pelo imposto de consumo.

Com a deflagração da 2ª Guerra Mundial, a queda do comércio internacional trouxe reflexos à receita dos impostos aduaneiros. Visando, sobretudo, ao aumento da arrecadação e à melhoria do aparelho administrativo, foi criada a Comissão de Reorganização dos Serviços da Diretoria do Imposto de Renda. Em cinco anos, o Imposto de Renda passou de 10% para 28% do total da receita tributária federal e em 1943 alcançou um marco inédito: primeiro lugar em arrecadação¹⁸.

Como já mencionado, em 1943 o imposto de renda foi pela primeira vez o líder de arrecadação entre os tributos administrados pela União, alternando essa competição com o imposto de importação, tendo se consolidado atualmente como o tributo que mais arrecada receita para os cofres públicos federais.

A receita tributária no Brasil recentemente atingiu um montante de cerca de 33,47% do Produto Interno Bruto – PIB brasileiro em 2014¹⁹, considerando-se, para o referido cálculo, o total de tributos recolhidos por todos os entes federativos.

Entre os tributos arrecadados pela União, como já citado, o que apresenta maior expressão econômica é o imposto de renda, que recolheu em torno de 5,79% do PIB em 2014 à União, perdendo em arrecadação apenas para o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS que, no mesmo período, verteu aos cofres públicos estaduais por volta de 6,96% do PIB²⁰.

¹⁸ BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. *O imposto de renda no Brasil*. Brasília, 2015. Disponível em: < <http://goo.gl/CSzvBn> >. Acesso em: 6 de junho de 2016.

¹⁹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. *Carga Tributária no Brasil - 2014 (Análise por Tributo e Bases de Incidência)*. Brasília, 2015. Disponível em: <<http://goo.gl/c45Y31>>. Acesso em: 6 de junho de 2016. p. 14

²⁰ *Idem, ibidem*, p. 27.

Apesar do papel fundamental que os valores derivados da arrecadação do imposto de renda têm para o orçamento público da União, ainda assim se verifica que, em comparação a outras nações, a República Brasileira tributa menos sobre a renda e mais sobre o consumo do que a média dos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico – OCDE²¹.

A despeito disso, o imposto de renda é o tributo que mais arrecada receita para a União, mobilizando todos os anos milhões de brasileiros²² a entregarem suas declarações de ajuste anual à Receita Federal, consubstanciando um dos poucos momentos do ano no qual a população fortemente participa da atividade tributária.

1.2 Elementos da regra-matriz de incidência tributária do imposto incidente sobre a renda e sobre os proventos de qualquer natureza

O imposto de renda é um tributo que, como já demonstrado no subtítulo anterior, teve sua criação no ordenamento jurídico nacional em 1922 através de uma lei orçamentária – a Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922, que instituiu o “imposto geral sobre a renda” –, recebendo distinção constitucional a partir da Constituição Federal de 1934, que em seu artigo 6º, “c”, determinou que era competência privativa da União a instituição do tributo incidente sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tornando-a sujeito ativo da relação jurídico-tributária quanto ao referido imposto.

Atualmente, a carta política vigente – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – trata da competência tributária da União em seu artigo 153. Nos termos do citado artigo:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

III - renda e proventos de qualquer natureza;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

²¹ *Idem, ibidem*, p. 18.

²² GLOBO.COM. *Receita recebeu 27,8 milhões de declarações do Imposto de Renda*. Disponível em: <<http://goo.gl/6ZXLNu>>. Acesso em: 8 de junho de 2016.

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;²³.

O referido inciso possui correspondência no Código Tributário Nacional – CTN, que definiu o regramento geral sobre o imposto sobre a renda e sobre os proventos de qualquer natureza em seu artigo 43, *in verbis*:

SEÇÃO IV

Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam (sem grifos no original)²⁴.

Como visto, o sujeito passivo da obrigação tributária, conforme o artigo 45 supracitado, é o titular da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou do provento por ele recebido.

Decorrente disso percebe-se, segundo o entendimento de MACHADO, que “o âmbito material de incidência do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade

²³ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Senado, 1988.

²⁴ BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Brasília, DF: Senado, 1966.

econômica ou jurídica de *renda* (...) e *proventos de qualquer natureza* (...)”²⁵. Sobre a disponibilidade jurídica ou econômica, ensina o referido autor:

A renda não se confunde com sua disponibilidade. Pode haver renda mas esta não ser disponível para seu titular. O fato gerador do imposto de que se cuida **não é a renda mas a aquisição da disponibilidade da renda e dos proventos de qualquer natureza**. Assim, não basta, para ser devedor desse imposto, o auferir renda, ou proventos. É preciso que se tenha adquirido a disponibilidade, que não se configura pelo fato de ter o adquirente da renda ação para sua cobrança. Não basta ser credor da renda se esta não está disponível, e a disponibilidade pressupõe ausência de obstáculos jurídicos a serem removidos. O proprietário de prédios alugados auferir renda desde o momento em que consuma cada período, geralmente mensal, de vigência do contrato de locação. Entretanto, se o inquilino não paga, nem oferece ao locador o crédito da quantia correspondente, este não será devedor do imposto de renda, embora tenha mais do que ação, porque tem execução contra o inquilino, posto ser o contrato de locação um título executivo (sem grifos no original)²⁶.

Tão essencial para a formação da obrigação tributária quanto à aquisição da disponibilidade é também o próprio conceito de renda ou provento de qualquer natureza.

Para a determinação do alcance do conceito de “renda”, apresentam-se três correntes doutrinárias relevantes sobre o tema: a teoria da renda como produto, a teoria da renda como acréscimo patrimonial e a teoria legalista.

A teoria da renda como produto, também chamada de teoria da fonte, possui como adeptos aqueles que creem que o conceito jurídico de renda deve estar ligado a seu conceito econômico. Desta forma, renda é o produto periódico de fonte permanente, sendo importante anotar que “Tal teoria desconsidera, para fins deste imposto, tanto os ganhos quanto as perdas sem vinculação com a atividade operacional ou existencial do contribuinte”²⁷.

Já para a teoria a renda como acréscimo patrimonial, não é necessária a comunhão do conceito econômico com o conceito jurídico de renda. Renda, nestes termos, seria “(...) todo e qualquer ingresso, obtido ao longo de um certo período de

²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 33ª. ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 320.

²⁶ *Idem*, *ibidem*, p. 324.

²⁷ CARRAZA, Roque Antônio. *Imposto Sobre a Renda (Perfil Constitucional e Temas Específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 60.

tempo, que importa incremento líquido do patrimônio do contribuinte”²⁸, possuindo caráter mais abrangente que a teoria anterior.

Para a teoria legalista, “o conceito fiscal de renda é extraído do ordenamento jurídico de cada país”²⁹.

Muito embora seja comum afirmar que o conceito de renda adotado pelo Brasil seja o pertencente à teoria do acréscimo patrimonial, vislumbra-se que, na realidade, o Brasil parece acolher tanto a referida teoria quanto a teoria legalista.

Isso porque, ao tratar do tema, o artigo 43, I, do CTN claramente conceitua o que seria renda para o ordenamento jurídico brasileiro, sendo considerado como renda o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos.

Da análise da referida informação, é possível compreender que o conceito estrito de renda, apresentado pelo referido diploma legal, coaduna-se perfeitamente com a teoria legalista, visto que não se preocupa com a periodicidade dos valores (teoria do produto) e nem considera todo ingresso positivo como renda (teoria do acréscimo patrimonial), considerando-se, efetivamente, que “renda” é o que o código diz que ela representa.

No entanto, se analisada a base de cálculo final do tributo, percebe-se que ela engloba não somente a renda em sentido estrito, conforme exposto no artigo 43, I, do CTN, mas também os proventos de qualquer natureza.

Nesse sentido, a comunhão dos dois incisos do artigo 43, com as considerações feitas pelo primeiro parágrafo do referido artigo, denotam que a hipótese de incidência do imposto de renda obedece à teoria do acréscimo patrimonial.

Pelo citado motivo, LEMKE prefere tratar o termo do artigo 43, I, do CTN como sendo *renda em sentido estrito*, enquanto que a hipótese de incidência final do tributo, considerando-se incluídos os proventos de qualquer natureza, seria chamada de *renda em sentido amplo*. Nas palavras da referida autora:

Não havendo um conceito constitucional expresso de renda, o conceito vigente em nosso sistema é o do Código Tributário, já que ele é perfeitamente compatível com os princípios constitucionais e com o conteúdo mínimo do vocábulo renda, antes examinados.

²⁸ *Idem, ibidem.*

²⁹ LEMKE, Gisele. *Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 141.

O Código Tributário define renda em sentido estrito e os proventos de qualquer natureza. Renda (em sentido estrito) é toda riqueza nova produzida com o emprego do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. Riqueza nova é o conjunto de direitos (devidamente deduzidas as obrigações correspondentes) que ingressam no patrimônio num dado período, ainda que destinados ao consumo. Proventos são os acréscimos patrimoniais líquidos (ou a variação patrimonial positiva) não compreendidos na noção de renda em sentido estrito (...).

(...)

Renda em sentido amplo é o acréscimo patrimonial líquido mais a renda consumida, ou, em outras palavras, é a riqueza nova, independentemente de seu destino, se para poupança ou para o consumo³⁰.

Vale lembrar que parte da doutrina considera impossível a recepção da teoria legalista no Direito Brasileiro, uma vez que a Constituição Federal de 1988 teria traçado critérios gerais de conceituação de renda, impedindo a total liberdade do legislador derivado. Conforme ensinado por CARRAZA:

Por fim, para a teoria legalista, renda é tudo aquilo que a lei assim considerar. Esta última teoria mostra-se inaceitável no Brasil, cuja Constituição forjou um sistema rígido de repartição de competências tributárias, impedindo, por exemplo, seja considerada renda uma doação ou a propriedade de um imóvel rural³¹.

Ocorre que o aludido posicionamento não anula o entendimento anterior, significando apenas que o legislador derivado pode conceituar o termo “renda” como lhe aprouver desde que não ultrapasse os limites já delineados pelo texto constitucional.

Como já afirmado por LEMKE, o conceito de renda exposto no CTN é perfeitamente compatível com o sistema constitucional atual, mas, nos termos espelhados pelo seu artigo 43, I, não se adequa nem à teoria da fonte nem à da renda como acréscimo patrimonial, motivo pelo qual a renda em sentido estrito obedece à teoria legalista.

Torna-se imperioso ressaltar que renda, seja em sentido estrito ou em sentido amplo, não pode ser confundida com o termo “rendimento”. Quanto ao referido tema, ao tratar da renda da pessoa jurídica, LEMKE apresenta consideração válida também para a tributação sobre a renda das pessoas físicas:

³⁰ *Idem, ibidem*, p. 143-144.

³¹ CARRAZA, Roque Antônio. *Op. Cit*, p. 54.

É preciso evitar a confusão entre renda e rendimento. A empresa pode ter, num dado período, rendimentos decorrentes de suas aplicações financeiras. Mas isso não significa que tenha tido renda. Esses rendimentos serão computados como elementos positivos no cálculo da renda. A existência ou inexistência desta, porém, somente será conhecida ao final do período, quando forem somados os elementos positivos e subtraídos os elementos negativos³².

Como pode ser observado da discussão anterior, ao recepcionar a teoria do acréscimo patrimonial para a renda em sentido amplo, a base de cálculo do imposto incidente sobre a renda e proventos de qualquer natureza da pessoa física possui grande amplitude. Para o artigo 44 do CTN, a base de cálculo do tributo é o montante real, arbitrado ou presumido da renda e dos proventos tributáveis.

Quanto às pessoas físicas, a base de cálculo do tributo se encontra no artigo 8º da Lei 9.250/95, determinando que, em regra, a incidência ocorrerá sobre “todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva”³³, descontando-se também dos citados rendimentos as deduções listadas no inciso II do referido artigo. Quanto ao assunto, ensina SABBAG:

A base de cálculo do imposto é a soma de fatores algébricos positivos e negativos que se agregam ao patrimônio, conforme se depreende do art. 44 do CTN. É o montante *real, arbitrado ou presumido*, da renda e do provento de qualquer natureza. Aliás, é bom que se memoriza que não existe “renda presumida”. Presumido ou arbitrado pode ser o *montante* da renda. Adota-se, no Brasil, um critério de aferição de base de cálculo “*pelo montante absoluto da renda ou provento*” (*critério global ou unitário*), segundo o qual as alíquotas incidem sobre o total dos rendimentos, independentemente de sua origem ou razão. Assim, a incidência ocorre sobre o crédito líquido do contribuinte, ou seja, a diferença entre a renda ou provento bruto auferido e os encargos admitidos em lei, tais como gastos com dependentes, planos de saúde etc. Devem-se somar todos os rendimentos e lucros de capital da pessoa física e seus dependentes (rendimento bruto) e subtrair os encargos (reais e presumidos) autorizados pela legislação (rendimento líquido)³⁴.

Uma vez determinada a base de cálculo, calcula-se o tributo efetivamente devido com a aplicação de uma alíquota sobre o valor. Segundo CARVALHO:

³² LEMKE, Gisele. *Op. Cit.* p. 134-135.

³³ BRASIL. *Lei nº 9.250, 26 de dezembro de 1996*. Brasília, DF: Senado, 1996.

³⁴ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 1177.

No direito tributário brasileiro, a alíquota é matéria submetida ao regime de reserva legal, integrando a estrutura da regra-modelo de incidência. Congregada à base de cálculo, dá compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nascera pelo acontecimento do fato típico. E por manter elo tão íntimo com a base de cálculo, sua presença no contexto normativo é obrigatória, visto que a grandeza mensuradora do critério material da hipótese é exigência constitucional inarredável, consoante se vê dos arts. 145, § 2º, e 154, I³⁵.

Em atenção ao princípio da progressividade, ao qual o imposto de renda deve atender em razão de determinação expressa do artigo 153, §2º, I da CRFB/88, são aplicados diferentes percentuais sobre a base de cálculo do tributo, de acordo com a faixa de incidência na qual esse conjunto de rendimentos se classificar.

As alíquotas do imposto de renda da pessoa física, assim como os valores de referência para suas aplicações, podem ser reajustadas todos os anos.

Para o ano-calendário 2015 e ano-exercício 2016, as alíquotas de imposto de renda são encontradas no artigo 1º da Lei nº 13.149/2015, que alterou o artigo 1º da Lei nº 11.482/2007, estabelecendo uma faixa de isenção para rendimentos tributáveis que alcancem até o montante de R\$ 1.903,98 e quatro faixas de incidência, com alíquotas de 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%.

Cabe ainda ressaltar que, por se tratar de fato gerador complexo, a formação da base de cálculo do referido tributo se forma no decorrer de um determinado lapso temporal. Nos termos do ensinamento de CARRAZA:

Neste imposto o aspecto temporal da hipótese de incidência ganha importância transcendental. De fato, é um tributo que só nasce após haver transcorrido um determinado lapso de tempo. Se, neste período, for constatada a existência de um saldo positivo, surgirá a obrigação tributária – e, com ela, o dever de recolher uma dada quantia de dinheiro aos cofres públicos. Já, se, neste mesmo período, o saldo for negativo, não haverá tributo a pagar e, se for o caso, o contribuinte ainda terá direito à devolução do que tiver recolhido a *maior*, no *sistema de fonte*³⁶.

Vislumbra-se, do texto do celebrado autor, que o fato gerador da obrigação tributária se perfectibiliza no último instante do ano civil. Neste interim, importante consignar a previsão legal constante no artigo 7º da Lei nº 9.250/1996, que trata do critério temporal do imposto de renda nos seguintes termos:

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 410-411.

³⁶ CARRAZA, Roque Antônio. *Op. Cit*, p. 120.

Art. 7º A pessoa física deverá apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário, e apresentar anualmente, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente, declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal³⁷.

Neste ponto, importante gizar que as citadas informações se referem a *regra geral*, que comporta exceções, podendo haver casos diferenciados, tais como a incidência exclusiva na fonte. Nas palavras de MACHADO:

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza incide, em regra geral, sobre as rendas e proventos auferidos em determinado período. O imposto, em princípio, é de incidência anual. Existem, porém, ao lado dessa incidência genérica, incidências específicas, denominadas incidências na fonte. Podem ser mera antecipação da incidência genérica e podem ser, em certos casos, incidência autônoma³⁸.

Há que se ressaltar que, para fins de incidência do referido tributo, como descrevem os parágrafos do artigo 43 do CTN, pouco importa a localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, podendo inclusive ocorrer tributação de valores oriundos ou destinados ao exterior, o que demonstra a grande amplitude que a referida hipótese de incidência possui e a alta probabilidade de existência de zonas conturbadas em decorrência disso.

Em razão das consequências nocivas da complexidade da tributação sobre valores remetidos ou recebidos do exterior, principalmente no tocante à possibilidade de bitributação, o Brasil possui uma série de acordos internacionais para evitar esse fenômeno, firmados caso-a-caso com outros países interessados no combate à bitributação.

O caso concreto que levou ao questionamento a ser estudado na pesquisa justamente se trata de exceção à regra geral, ao se referir a uma incidência exclusiva em fonte de imposto de renda sobre valores remetidos a residentes no exterior, como se verá a seguir.

³⁷ BRASIL. *Lei nº 9.250, 26 de dezembro de 1996*. Brasília, DF: Senado, 1996.

³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.* p. 324.

1.3 A tributação a título de imposto de renda e proventos de qualquer natureza incidente exclusivamente na fonte sobre os proventos de aposentadoria remetidos a pessoas físicas residentes ou domiciliadas no exterior

Como já esclarecido nos subtítulos anteriores, o imposto incidente sobre a renda e os proventos de qualquer natureza se mostra como tributo que mais arrecada receita para os cofres da União, possuindo função eminentemente fiscal, demonstrando também vocação como instrumento de justiça social ao poder servir como ferramenta para redistribuição de riquezas³⁹.

Pela própria natureza da hipótese de incidência, que obedece a teoria do acréscimo patrimonial, percebe-se que se trata de imposto complexo, necessitando de uma série de regras que orientem sua arrecadação.

Em decorrência disso, a primeira instituição de um imposto de renda no Brasil, no artigo 31 da Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922, contou com a edição de um regulamento correspondente, o Decreto nº 16.581, de 4 de setembro de 1924, sendo este o primeiro regulamento geral sobre imposto de renda da história brasileira⁴⁰.

Atualmente, o imposto retratado no artigo 153, III, da CRFB/88 e no artigo 43 do CTN é objeto de disciplina pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (conhecido como “Regulamento do Imposto de Renda”), que “regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza⁴¹”, sendo também abordado por diversas leis esparsas e normas infra legais.

O Livro I do referido decreto (artigos 2º a 145) se destina a tratar da tributação das pessoas físicas, iniciando seu conteúdo, nos capítulos I e II, a orientar qual parte do regramento é aplicável ao contribuinte do imposto, considerando como critério de diferenciação o domicílio da pessoa física. Conforme se pode retirar dos referidos capítulos:

CAPÍTULO I

PESSOAS FÍSICAS DOMICILIADAS OU RESIDENTES NO BRASIL

³⁹ *Idem, ibidem*, p. 319-320.

⁴⁰ NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. *Op. cit.*, p. 36.

⁴¹ BRASIL. *Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999*. Brasília, DF: Senado, 1999.

Art. 2º As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção da nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão (Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 43, e Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, art. 4º).

§ 1º São também contribuintes as pessoas físicas que perceberem rendimentos de bens de que tenham a posse como se lhes pertencessem, de acordo com a legislação em vigor (Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, art. 1º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 45).

§ 2º O imposto será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 85 (Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 2º).

CAPÍTULO II

PESSOAS FÍSICAS DOMICILIADAS OU RESIDENTES NO EXTERIOR

Art. 3º A renda e os proventos de qualquer natureza percebidos no País por residentes ou domiciliados no exterior ou a eles equiparados, conforme o disposto nos arts. 22, § 1º, e 682, **estão sujeitos ao imposto de acordo com as disposições do Livro III** (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, e Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 3º, § 4º) (sem grifos no original)⁴².

Da acurada análise das referidas normas, percebe-se que contribuinte do imposto é toda pessoa física, residente ou domiciliada no Brasil, que receba renda ou proventos de qualquer natureza, quaisquer que sejam as fontes destes, bem como as pessoas físicas residentes ou domiciliadas no exterior, ou equiparadas a estas, desde que o provento ou a renda sejam percebidos no Brasil.

Vale lembrar que, para que sejam consideradas residentes ou domiciliadas no exterior, as pessoas físicas devem apresentar à RFB a respectiva declaração de saída definitiva do País, sob pena de serem tributadas como se residentes no país fossem, nos termos do artigo 16, §3º, do RIR/99.

Portanto, preenchidos os requisitos e regularizada a situação de residente ou domiciliado no exterior perante a RFB, o recebedor de recursos provenientes do Brasil e direcionados ao exterior será, em regra, tributado exclusivamente na fonte, conforme o artigo 3º do RIR/99 e o artigo 17, §3º, da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958.

⁴² *Idem, ibidem.*

Dispõe o artigo 3º também que as mencionadas pessoas físicas serão tributadas conforme o Livro III do RIR/99, intitulado como “tributação na fonte e sobre operações financeiras”.

Importante gizar que não se trata de retenção na fonte, e sim de tributação definitiva na fonte. Enquanto a retenção em fonte trata da antecipação do tributo devido, devendo posteriormente compor a declaração de ajuste anual, a tributação definitiva na fonte não pode compor a declaração anual como se retenção fosse.

Quanto aos valores remetidos ao exterior, um dos motivos determinantes para a sua tributação ser definitiva na fonte é o fato de que os residentes no exterior são desobrigados de apresentar a declaração de ajuste anual, conforme artigo 2º da Instrução Normativa nº 1.445, de 17 de fevereiro de 2014, da RFB, sendo o repasse ao exterior, portanto, o momento oportuno para a tributação dos rendimentos.

Conclui-se, portanto, que a regra geral é a tributação definitiva na fonte dos rendimentos auferidos no Brasil e destinados a pessoa física residente ou domiciliada no exterior.

A referida regra, no entanto, possui exceções, realizadas mediante acordos internacionais destinados a evitar a bitributação, firmados entre a República Brasileira e outros Estados, lembrando-se que estes acordos, conforme artigos 96 e 98 do CTN, são considerados parte integrante da legislação tributária nacional, quando regularmente internalizados.

Acerca do fenômeno da bitributação, ensina SABBAG que alguns tratados internacionais da seara tributária “(...) visam coibir a bitributação internacional, evitando que o sujeito passivo subordine-se a várias imposições perante um só fator de avaliação de sua capacidade contributiva”⁴³.

A tributação de rendimentos de aposentadoria destinados ao exterior deve, portanto, obedecer tanto às diretrizes expostas na regra geral – conforme artigo 17, §3º, da Lei nº 3.470/58, que determina a tributação – como, em específico, seguir as regras delineadas nos acordos internacionais firmados entre o Brasil e outros Estados.

Passa-se a explicar, a título de exemplo, como ocorre a tributação de um mesmo específico tipo de rendimento – qual seja, o rendimento de aposentadoria

⁴³ SABBAG, Eduardo. *Op. Cit*, p. 615.

pago pelo INSS – a dois brasileiros residentes no exterior, estando um destes situado em Portugal, enquanto o segundo mora na Espanha.

No primeiro caso, a norma específica vigente que trata da tributação sobre rendimentos de aposentadoria do INSS percebidos no Brasil por pessoa física situada no exterior se encontra na “Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento”.

Possui esta efeito em território nacional em decorrência da sua aprovação pelo Decreto Legislativo nº 188, de 8 de junho de 2001, vigorando após o Decreto nº 4.012, de 13 de novembro de 2001.

Disciplina o artigo 18, 2, da referida convenção, como segue:

CAPÍTULO III - Tributação dos Rendimentos

(...)

ARTIGO 18º

Pensões

1. Com ressalva do disposto no nº 2 do Artigo 19º, as pensões e remunerações similares pagas a um residente de um Estado Contratante em consequência de um emprego anterior só podem ser tributadas nesse Estado.

2. Não obstante o disposto no nº 1 deste Artigo, as pensões e remunerações similares pagas nos termos da legislação **relativa à segurança ou seguridade social de uni Estado Contratante ou de uma das suas subdivisões políticas só podem ser tributadas nesse Estado** (sem grifos no original)⁴⁴.

Depreende-se do referido acordo que os rendimentos provenientes da seguridade social só podem ser tributados no Estado que paga a remuneração. No caso do exemplo, como os rendimentos percebidos são oriundos do INSS, devem ser tributados no Brasil, mesmo que a pessoa física seja residente de Portugal.

Quanto ao segundo caso, a norma específica que trata do tema se encontra na “Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil-Espanha”.

Possui esta efeito em território nacional em decorrência de sua aprovação pelo Decreto Legislativo nº 62, de 7 de agosto de 1975, vigorando após o Decreto nº 76.975, de 2 de janeiro de 1976.

⁴⁴ BRASIL. Decreto nº 4.012, de 13 de novembro de 2001.

Dispõe seu artigo 19, infra retratado:

ARTIGO 19
Remunerações públicas

(...)

4. As pensões pagas através de fundos provenientes da Previdência Social de um Estado Contratante **a um residente de outro Estado Contratante só são tributáveis nesse último Estado** (sem grifos no original)⁴⁵.

Como se pode perceber, o caso espanhol retrata situação completamente diferente, uma vez que, enquanto o residente em Portugal receberá os rendimentos do INSS já com o desconto da tributação exclusiva na fonte, o residente na Espanha não sofrerá tributação sobre o mesmo rendimento pago pela mesma autarquia, visto que o Estado competente para a tributação do referido rendimento é somente o Estado Espanhol.

Percebe-se do exposto, portanto, que a tributação incidente sobre proventos de aposentadoria oriundos do INSS e destinados a pessoa física situada no exterior pode variar de país para país em que a pessoa seja residente.

Isso porque os acordos para evitar a bitributação são firmados caso-a-caso, podendo conter normas diversificadas, dependendo da vontade política dos chefes de Estado e demais autoridades responsáveis.

Anotado isso, resta analisar qual norma específica regulamenta a tributação exclusiva na fonte de rendimentos de aposentadoria percebidos no Brasil e destinados a pessoa física residente ou domiciliada no exterior.

Atualmente, a tributação exclusiva na fonte de rendimentos de aposentadoria destinados ao exterior vem sendo realizada à alíquota de 25% sobre o valor a ser remetido, nos termos do artigo 685, II, do RIR/99 (localizado no Livro III do RIR/99), que possui o seguinte conteúdo:

Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, e Lei nº 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º):

I - à alíquota de quinze por cento, quando não tiverem tributação específica neste Capítulo, inclusive:

⁴⁵ BRASIL. Decreto nº 76.975, de 2 de janeiro de 1976.

- a) os ganhos de capital relativos a investimentos em moeda estrangeira;
- b) os ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos;
- c) as pensões alimentícias e os pecúlios;
- d) os prêmios conquistados em concursos ou competições;

II - à alíquota de vinte e cinco por cento:

a) os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços;

b) ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 691, os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 245.

(...) (sem grifos no original)⁴⁶.

A citada disposição reguladora possui fulcro no artigo 7º da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, constando naquele diploma legal que os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços “(...) pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento”⁴⁷.

Isso porque a RFB entende que o conceito de “rendimentos do trabalho”, constante tanto na referida lei quanto no regulamento do imposto, também engloba os proventos de aposentadoria, nos termos da Solução de Consulta nº 10 da Coordenação-Geral de Tributação – COSIT, de 8 de janeiro de 2014, ementada da seguinte forma:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF RESIDENTE NO EXTERIOR COM 65 ANOS OU MAIS DE IDADE. PROVENTOS DE APOSENTADORIA E PENSÃO PERCEBIDOS NO BRASIL. TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA NA FONTE. CONVENÇÃO ENTRE O BRASIL E A ESPANHA.

Sujeita-se à tributação exclusiva na fonte, sob à alíquota de 25%, a totalidade dos rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão percebidos no Brasil por residente no exterior com 65 anos ou mais de idade.

(...)

Dispositivos Legais: Lei n.º 5.172, de 1966, art. 111, inciso II; Lei n.º 7.713, de 1988, art. 6.º, inciso XV; Decreto n.º 3.000, de 1999 (RIR/1999), art. 685,

⁴⁶ BRASIL. *Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999*. Brasília, DF: Senado, 1999.

⁴⁷ BRASIL. *Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999*. Brasília, DF: Senado, 1999.

inciso II; IN SRF n.º 208, de 2002, arts. 35 e 36; e Decreto n.º 76.975, de 1976, art. 19, § 4º (sem grifos no original)⁴⁸.

A referida decisão se baseia no artigo 36 da Instrução Normativa nº 208, de 27 de setembro de 2012, emitida pela RFB, sendo que o referido artigo apenas repete o disposto na Lei nº 9.779/99 anteriormente citada, em nada inovando seu conteúdo.

Vale informar que a referida orientação quanto ao conteúdo do termo “rendimentos do trabalho” também se encontra na seção de perguntas e respostas da página eletrônica da RFB na internet, sendo interessante colacionar o conteúdo da pergunta nº 122, que trata do tema da seguinte forma:

122 - Como são tributados os rendimentos recebidos, de fonte pagadora situada no Brasil, por não residente a título de pensão alimentícia, pensão por morte ou invalidez permanente ou de **aposentadoria**?

Os rendimentos recebidos a título de pensão alimentícia sujeitam-se ao imposto sobre a renda à alíquota de 15%. **Os demais, por se caracterizarem como rendimentos do trabalho, sujeitam-se à alíquota de 25%.**

(Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/1999, art. 685, inciso I, alínea “c”) (sem grifos no original)⁴⁹.

Em decorrência do citado posicionamento, a RFB vem exigindo a tributação exclusiva na fonte de rendimentos de aposentadoria remetidos ao exterior na alíquota de 25% desde 2013, o que gerou uma propagação de ações judiciais sobre o assunto.

As referidas demandas judiciais, que serão tratadas em subtítulo próprio, discutem também outras questões relativas à tributação do rendimento dos aposentados situados no exterior, visto que o artigo 685, II, “a”, do RIR/99 abre margem a múltiplos questionamentos.

Considera-se que o primeiro argumento a ser enfrentado é o relativo à correta interpretação do termo “rendimento do trabalho”, visto que, caso a interpretação dada pela RFB esteja incorreta, pouco adianta a reflexão quanto ao artigo 685, II, “a”, do RIR/99 e sua alíquota de 25%, supostamente aplicáveis ao caso,

⁴⁸ BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. Coordenação-Geral de Tributação. *Solução de Consulta nº 10 – Cosit, de 8 de janeiro de 2014*. Brasília, 2014. Disponível em: < <http://goo.gl/LhcGb>>. Acesso em: 11 de junho de 2016.

⁴⁹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. 122 - *Como são tributados os rendimentos recebidos, de fonte pagadora situada no Brasil, por não residente a título de pensão alimentícia, pensão por morte ou invalidez permanente ou de aposentadoria?* Brasília, 2015. Disponível em: <<http://goo.gl/URMMmj>>. Acesso em: 11 de junho de 2016.

se o provento de aposentadoria não deveria ser sequer considerado “rendimento do trabalho”, sendo aplicável, portanto, a alíquota de 15% inscrita no artigo 685, I, do mesmo decreto.

Ao decorrer da pesquisa que gerou o conteúdo do trabalho de conclusão de curso, como já comunicado na introdução e delimitado pelo problema e pela hipótese propostos, verificou-se que a investigação do termo “rendimento do trabalho” era de ordem mais complexa do que o inicialmente imaginado, motivo pelo qual a delimitação do aludido termo à luz de parte da legislação consumiu a inteireza da pesquisa, sendo discutida no capítulo a seguir.

2 O CONCEITO DE RENDIMENTO DO TRABALHO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE PROVENTOS DE APOSENTADORIA DE PESSOAS FÍSICAS RESIDENTES NO EXTERIOR SUJEITAS À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA NACIONAL

2.1 O conceito de rendimento do trabalho nas constituições brasileiras

2.1.1 *As menções ao termo “rendimento do trabalho” nos textos constitucionais de 1824 a 1969*

Como já estudado no capítulo anterior, as pessoas físicas residentes ou domiciliadas no exterior que recebem proventos de aposentadoria pagos por fontes brasileiras vem sofrendo tributação exclusiva na fonte sobre os referidos rendimentos na alíquota de 25%, visto que a RFB os considera como “rendimentos do trabalho”.

É necessário verificar se a posição da RFB de classificar os proventos de aposentadoria como integrantes do referido termo está em consonância com a melhor interpretação da citada regra.

Neste capítulo da pesquisa, passa-se então a investigar e discutir as menções em lei do termo “rendimento do trabalho”. Entende-se que o ponto de início para o estudo da melhor interpretação do termo “rendimento do trabalho” deve ocorrer com a análise do texto constitucional.

Muito embora a primeira constituição propriamente brasileira seja datada de 1824 – sendo esta a Constituição Política do Império do Brasil – e sucedida pelas constituições republicanas de 1891, 1934, 1937 e 1946, a primeira menção a rendimentos do trabalho em texto constitucional aparece somente com a Constituição da República Federativa do Brasil de 1967, mais especificamente em seus artigos 24, §1º e 25, §1º, II, assim redigidos à época:

Art 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:
(...)

§ 1º - Pertence aos Estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do Imposto de renda e proventos de qualquer natureza que, **ele acordo com a lei federal, são obrigados a reter como fontes pagadoras de rendimentos do trabalho e dos títulos da sua dívida pública.**

Art 25 - Compete aos Municípios decretar impostos sobre: (Vide Decreto nº 93.447, de 1986)

(...)

§ 1º - Pertencem aos Municípios:

a) o produto da arrecadação do Imposto a que se refere o art. 22, n.º III, Incidente sobre os imóveis situados em seu território;

b) o produto da arrecadação do imposto, de renda e proventos de qualquer natureza que, **de acordo com a lei federal, são obrigados a reter como fontes pagadoras de rendimentos do trabalho e dos títulos da sua dívida pública** (sem grifos no original)⁵⁰.

O mencionado texto foi ligeiramente modificado pela Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, constando no texto alterado:

Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

§ 1º O produto da arrecadação do imposto a que se refere o item IV do artigo 21, **incidente sobre rendimentos do trabalho e de títulos da dívida pública pagos pelos Estados e pelo Distrito Federal**, será distribuído a estes, na forma que a lei estabelecer, quando forem obrigados a reter o tributo.

Art. 24. Compete aos municípios instituir imposto sobre:

(...)

§ 2º Será distribuído aos municípios, na forma que a lei estabelecer, o produto da arrecadação do imposto de que trata o item IV do artigo 21, **incidente sobre rendimentos do trabalho e de títulos da dívida pública por eles pagos**, quando forem obrigados a reter o tributo (sem grifos no original)⁵¹.

As disposições constitucionais supracitadas visam informar, portanto, que pertence aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios o valor retido a título de imposto de renda e proventos de qualquer natureza, desde que preenchidas as seguintes condições: a) seja retenção de imposto sobre rendimentos do trabalho ou títulos da dívida pública pagos pelo ente federativo, b) seja imposto de responsabilidade de retenção por parte da administração dos citados entes federados.

A priori, os referidos artigos poderiam contribuir para a determinação do conceito de rendimento do trabalho, visto que se trata de rendimentos pagos pelos

⁵⁰ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1967*. Brasília, DF: Senado, 1967.

⁵¹ BRASIL. *Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969*. Brasília, DF: Senado, 1969.

entes federativos, que pagam proventos de aposentadoria a seus servidores aposentados.

Seguindo esse raciocínio, se fosse possível descobrir que os referidos artigos destinavam, à época, o produto da retenção de imposto de renda sobre proventos de aposentadoria para os entes federativos que efetuaram a retenção, seria possível afirmar que os proventos de aposentadoria, para fins da citada repartição de receita inscrita na Constituição de 1967, foram considerados rendimentos do trabalho.

Ocorre que os proventos de aposentadoria pagos em decorrência do vínculo jurídico entre o servidor público aposentado e a administração pública do ente federativo geralmente são adimplidos por autarquias criadas por estes entes, com o objetivo de gerir os recursos relativos à seguridade social dos servidores públicos, com separação de patrimônio.

Importante notar, portanto, que no caso dos proventos de aposentadoria – ao contrário dos rendimentos do trabalho assalariado, pagos diretamente pelo ente federativo a seus servidores ativos – os valores a serem repassados serão geridos pela autarquia criada para tal fim, sendo que esta própria irá efetuar a retenção.

O Supremo Tribunal Federal, interpretando os artigos citados da Constituição de 1967, determinou que o fato do ente que efetua a retenção ser uma autarquia, parte da administração indireta do ente federativo, e não da administração direta, torna inaplicável o direito de repartição de receita que este ente possui, já que a referida legislação não visa cobrir essa hipótese. Confira-se do julgado:

CONSTITUCIONAL. FINANCEIRO. PARTILHA DO PRODUTO ARRECADADO COM O IMPOSTO SOBRE A RENDA. ESTADOS-MEMBROS. CONSTITUIÇÃO DE 1967.

VALOR RETIDO NA FONTE. PAGAMENTO DE REMUNERAÇÃO AOS SERVIDORES DE AUTARQUIA.

A Constituição de 1967 não previa expressamente a partilha com os estados-membros dos valores arrecadados com o Imposto sobre a Renda retido na fonte, incidente sobre os pagamentos efetuados a servidores de autarquia.

A circunstância de as autarquias pertencerem à estrutura da Administração Indireta não afasta a distinção entre as personalidades jurídicas e os patrimônios das entidades periférica e central. O pagamento de remuneração pela autarquia não se confunde, em termos financeiros-orçamentários, ao pagamento de remuneração pelo próprio estado-membro.

Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento⁵².

Registre-se que, de acordo com o referido precedente judicial, nem sequer os rendimentos do trabalho assalariado poderiam gerar crédito para o ente federativo, pelo simples fato de serem pagos por uma autarquia, e não pela administração pública direta.

Desta maneira, não é possível investigar se os valores retidos em fonte a título de imposto de renda sobre proventos de aposentadoria foram de fato destinados ao ente federativo.

Isso porque estes não devem ser a ele direcionados, não porque os proventos de aposentadoria não deveriam ser considerados rendimentos do trabalho, mas porque a fonte pagadora dos proventos é uma autarquia, que, simplesmente por fazer parte da administração indireta, não concede o direito de repartição de receita ao ente federativo ao qual pertence.

Vale comentar que os citados artigos da Constituição de 1967 possuem correspondência nos atuais artigos 157 e 158 da CRFB/88, destacando-se destes:

Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, **sobre rendimentos pagos, a qualquer título**, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituïrem e mantiverem;

(...)

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, **sobre rendimentos pagos, a qualquer título**, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituïrem e mantiverem;

Dos referidos trechos é possível perceber que houve uma ligeira mudança em relação aos artigos da Constituição de 1967, principalmente em dois aspectos: a) as autarquias foram formalmente incluídas, assim como as fundações, como entidades aptas a gerar o repasse de receita aos entes federados, e b) o termo “do

⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 248.447/RS, julgado em 24 de novembro de 2009, relator Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma*. Brasília, 2010. Disponível em: <<http://goo.gl/DgJK87>>. Acesso em: 11 de junho de 2016.

trabalho” foi suprimido, tratando o texto constitucional de “rendimentos pagos a qualquer título”, em clara tentativa de dar a mais ampla abrangência ao conceito.

Como os mencionados artigos da CRFB/88 utilizam termo muito mais abrangente, não estão estes aptos a serem utilizados para contribuir com a pesquisa da correta delimitação do termo “rendimentos do trabalho”.

Dito isso, não foram encontradas outras hipóteses nos textos constitucionais anteriores a 1988 que sejam dignas de nota, motivo pelo qual se passa a analisar a constituição vigente.

2.1.2 O conceito de rendimento do trabalho na CRFB/88

2.1.2.1 A imunidade prevista na redação original do revogado artigo 153, §2º, II da CRFB/88

A imunidade de imposto sobre a renda e os proventos de qualquer natureza incidente sobre os rendimentos de aposentadoria do maior de 65 anos foi uma disposição encartada no texto original da CRFB/88, fazendo parte do artigo 153, §2º, II, da referida Carta Política. Retira-se da redação original, hoje revogada, daquele inciso:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

III - renda e proventos de qualquer natureza;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

II - não incidirá, **nos termos e limites fixados em lei, sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão**, pagos pela previdência social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a pessoa com idade superior a sessenta e cinco anos, **cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho**. (Revogado pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (sem grifos no original)⁵³.

⁵³ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Senado, 1988.

Como não foi editada lei que regulamentasse o gozo da aludida imunidade, vários contribuintes ajuizaram ações com o objetivo de usufruírem desta, alegando a sua aplicabilidade mesmo na ausência de lei infraconstitucional fixando seus limites.

Em atenção aos litígios causados em decorrência da referida situação, o Supremo Tribunal Federal, nos autos do Mandado de Segurança nº 22.584/MG, julgado em abril de 1997 pelo Tribunal Pleno, decidiu que a imunidade prevista no artigo 153, §2º, II, da CRFB/88 se tratava de norma não autoaplicável, dependente de regulamentação por lei para a produção de seus efeitos.

Logo após, em dezembro do mesmo ano, a Primeira Turma, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 200.485, confirmou o entendimento exarado pelo pleno, constando da ementa do referido recurso excepcional:

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. PROVENTOS. BENEFICIÁRIOS COM IDADE SUPERIOR A SESENTA E CINCO ANOS. ART. 153, § 2º, INC. II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEI Nº 7.713/88.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Mandado de Segurança 22.584 (Sessão do dia 17.04.97), proclamou entendimento no sentido de que o art. 153, § 2º, II, da Constituição Federal, ao estabelecer que o imposto de renda "não incidirá, nos termos e limites fixados em lei, sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios a pessoa com idade superior a sessenta e cinco anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho", **não é auto-aplicável, estando a depender de lei que fixará os termos e os limites dessa não-incidência.**

E, até que advenha a lei regulamentando o exercício desse direito, continuam válidos os limites e restrições fixados na Lei nº 7.713/88 com suas posteriores alterações.

Recurso extraordinário conhecido, mas improvido (sem grifos no original)⁵⁴.

Durante a discussão nos autos do Mandado de Segurança e do Recurso Extraordinário, os ministros não chegaram a especificar qual seria o tipo de lei necessária para a regulamentação do dispositivo constitucional, limitando-se a afirmar que é inarredável a produção legislativa para conferir aplicabilidade prática à mencionada imunidade.

Na opinião de HARADA, por se tratar de limitação constitucional ao poder de tributar, a imunidade prevista no artigo 153, §2º, II só poderia ser regulamentada

⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 200.485/MG, julgado em 9 de dezembro de 1997, relator Ministro Ilmar Galvão, Primeira Turma*. Brasília, 1998. Disponível em: <<http://goo.gl/3quZwk>>. Acesso em: 12 de junho de 2016.

por lei complementar⁵⁵, em obediência ao preceito insculpido no artigo 146, II, da CRFB/88, que determina que “Cabe à lei complementar (...) II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”⁵⁶.

Ocorre que, antes que a referida lei regulamentadora fosse produzida pelo Poder Legislativo, este mesmo, por meio da Emenda Constitucional nº 20/98, em seu artigo 17, revogou a completude do inciso II contido no artigo 153, §2º, da CRFB/88.

Segundo HARADA, o artigo 17 da Emenda Constitucional nº 20/98 em nada mudou o mundo jurídico, visto que, por ser imunidade, o inciso II do artigo 153, §2 da CRFB/1988 é cláusula pétrea⁵⁷, continuando imunes os rendimentos dos maiores de 65 anos que preencham os requisitos do texto constitucional.

Posiciona-se em entendimento contrário PAULSEN, ao afirmar que o inciso II “foi revogado pela EC nº 20/98 antes que tenham sido estabelecidas, por lei complementar, as condições para seu gozo, sendo que o STF chegou a se pronunciar no sentido da sua não autoaplicabilidade”⁵⁸, afirmando que “não há que se apontar a revogação como inconstitucional, eis que não violou nenhuma cláusula pétrea”⁵⁹.

O posicionamento deste último autor é corroborado pelo Supremo Tribunal Federal, que já se manifestou exatamente sobre a referida questão nos autos do Recurso Extraordinário nº 372.600, assim ementado:

IMUNIDADE. ART. 153, § 2º, II DA CF/88. REVOGAÇÃO PELA EC Nº 20/98. POSSIBILIDADE.

1. Mostra-se impertinente a alegação de que a norma art. 153, § 2º, II, da Constituição Federal não poderia ter sido revogada pela EC nº 20/98 por se tratar de cláusula pétrea.

2. Esta norma não consagrava direito ou garantia fundamental, apenas previa a imunidade do imposto sobre a renda a um determinado grupo social. Sua supressão do texto constitucional, portanto, não representou a cassação ou o tolhimento de um direito fundamental e, tampouco, um rompimento da ordem constitucional vigente.

3. Recurso extraordinário conhecido e improvido⁶⁰.

⁵⁵ HARADA, Kiyoshi. *Imunidade do idoso antes e depois da EC nº 20/98*. Florianópolis: Portal Jurídico Investidura, 2008. Disponível em: <<http://goo.gl/rF114s>>. Acesso em: 12 de junho de 2016.

⁵⁶ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Senado, 1988.

⁵⁷ HARADA, Kiyoshi. *Op. cit.*

⁵⁸ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 294.

⁵⁹ *Idem, ibidem*.

⁶⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 372.600/SP, julgado em 16 de dezembro de 2003, relatora Ministra Ellen Gracie, Segunda Turma*. Brasília, 2004. Disponível em: <<http://goo.gl/zDxpzy>>. Acesso em: 12 de junho de 2016.

O objetivo da pesquisa não é determinar se o inciso II foi ou não revogado regularmente; no entanto, a discussão do referido tema influencia na conceituação do termo objeto do trabalho, visto que o inciso revogado trata diretamente de rendimentos do trabalho.

Para os fins da pesquisa, adere-se ao entendimento do Supremo Tribunal Federal e de PAULSEN, acima transcritos, visto que o órgão que possui o monopólio da última palavra sobre a correta interpretação do texto constitucional é o próprio Supremo Tribunal Federal, conforme artigo 102, *caput*, da CRFB/88⁶¹, sendo que este entendeu, nos termos do Recurso Extraordinário cuja ementa foi acima transcrita, que o inciso II do artigo 153, §2º, foi regularmente revogado pela Emenda Constitucional nº 20/98.

No entanto, mesmo revogado o referido inciso, mostra-se este importante para o resultado do trabalho, visto se tratar de norma da redação original da CRFB/88, sendo fruto de trabalho legislativo do Poder Constituinte Originário.

Soma-se a isso o fato de que a CRFB/88 é a norma de maior importância hierárquica do sistema jurídico brasileiro, não podendo ser veiculada norma de importância inferior que a contradiga, sob pena de ser considerada inconstitucional.

Desta forma, todo e qualquer artigo de lei anterior à CRFB/88 que contradiga seu conteúdo não foi por esta recepcionado. Como o fenômeno da repristinação em regra não é aceito no ordenamento jurídico brasileiro⁶² (conforme artigo 2º, §3º, da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro)⁶³, mesmo a revogação da referida imunidade não restabelece a vigência de norma não recepcionada pela CRFB/88.

Então, se a CRFB/88 efetivamente delimitou o conceito de rendimento do trabalho para incluir neste os proventos de aposentadoria, toda e qualquer legislação anterior à data da revogação do inciso, em 1998, deve se coadunar com o referido conceito, podendo-se analisar, no entanto, a legislação posterior à referida data.

Assim, o fato de que a CRFB/88 pode ter conceituado, neste inciso revogado, o que deveria ser tratado como “rendimento do trabalho” pelo legislador

⁶¹ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Senado, 1988.

⁶² No Direito Brasileiro, a repristinação é aceita em dois casos: a) quando a norma que revogar a norma que revogou o texto objeto da repristinação for expressa em ordenar a volta de sua vigência, ou b) em caso de inconstitucionalidade da lei que “revogou” a norma objeto da repristinação. Vale lembrar que, no segundo caso, não se trata propriamente de repristinação, visto que a norma posterior é inconstitucional e, portanto, a norma anterior nunca perdeu sua vigência.

⁶³ BRASIL. *Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942*.

derivado, pelo menos para fins de inclusão dos proventos de aposentadoria no referido termo, possui imperial importância, principalmente no período até sua revogação em 1998, quando se tratava de norma hierarquicamente suprema a legislar sobre o tema.

Analisando-se o inciso II do artigo 153, §2º, percebe-se que este cria uma imunidade de imposto de renda e proventos de qualquer natureza sobre os proventos de aposentadoria e pensão, desde que: a) sejam pagos pela previdência social dos entes federados, b) sejam pagos a pessoa com idade superior a 65 anos, e c) sejam pagos à referida pessoa física, cuja “(...) renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho”⁶⁴.

Da leitura do referido texto, aparentemente o legislador constituinte originário inclui os proventos de aposentadoria como parte dos rendimentos do trabalho, já que, para usufruir da imunidade, o maior de 65 devia ter rendimentos exclusivamente oriundos do trabalho.

Ora, se os proventos de aposentadoria não se tratassem de rendimentos do trabalho, a hipótese de imunidade seria impraticável, visto que o aposentado receberia um rendimento não derivado do trabalho (a própria aposentadoria), infringindo um dos requisitos mínimos para a fruição da imunidade.

Nesse raciocínio, vale lembrar a manifestação do ministro do Supremo Tribunal Federal Nelson Jobim, constante nas notas taquigráficas do Mandado de Segurança nº 22.584, já citado neste capítulo, tendo sido o processo pelo qual a Suprema Corte exarou o entendimento de que o artigo 153, §2º, II, não se tratava de norma autoaplicável. Nos termos da manifestação do referido ministro:

Então temos uma restrição estabelecida: **primeiro, são rendimentos de aposentadoria**; segundo, não são todos os rendimentos, somente aqueles que forem pagos pela previdência social da União, dos Estados e dos Municípios, e não a todos, somente a pessoas com idade superior a sessenta e cinco anos de idade. Assim há uma outra restrição, ou seja, começa a haver um âmbito de abrangência, de eficácia e de aplicação da norma que se restringe, primeiro, pelo que se paga; segundo, quem paga e, terceiro, para quem se paga, ou seja, o que tem sessenta e cinco anos de idade. **Mais uma restrição, que é exatamente a origem dos rendimentos do trabalho - precisa ser rendimento exclusivo de trabalho**, ter sessenta e cinco anos de idade e ser pago pela previdência social (sem grifos no original)⁶⁵.

⁶⁴ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Senado, 1988.

⁶⁵ BRASIL. *Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança nº 22.584/MG, julgado em 17 de abril de 1997, relator Ministro Nelson Jobim, Tribunal Pleno*. Brasília, 2008. Disponível em: <<http://goo.gl/5khFdk>>. Acesso em: 12 de junho de 2016.

Importante gizar que, durante a discussão da autoaplicabilidade ou não do referido artigo, o único ministro a expressamente se manifestar da referida maneira foi o relator Nelson Jobim.

Conforme se pode analisar das notas taquigráficas daquele processo⁶⁶, em sessão do Tribunal Pleno, o ponto central de discussão era a autoaplicabilidade ou não da norma, sendo que o relator apenas citou os requisitos delimitados constitucionalmente para afirmar que o referido artigo seria autoaplicável, tendo sido convencido, ao final, que a norma não seria autoaplicável por motivo diverso.

Contudo, é possível aproveitar o referido trecho comentado pelo ministro para afirmar que a Constituição de 1988 determina, pelo menos no artigo 153, §2º, II, de seu texto, que o aposentado maior de 65 anos somente pode usufruir da imunidade se todos os seus rendimentos forem oriundos do trabalho, motivo pelo qual o provento de aposentadoria é um rendimento do trabalho, já que interpretação diversa causaria inconsistência lógica.

Dito isso, cabe analisar outra passagem do texto constitucional, também da redação original, que trata de rendimentos do trabalho.

2.1.2.2 A determinação contida no atual artigo 201, §2º, da CRFB/88

Como já exposto no subtítulo anterior, a CRFB/88 é a norma com maior importância hierárquica no sistema jurídico brasileiro, significando que qualquer disposição em contrário a esta é considerada não recepcionada tacitamente pelo novo sistema constitucional, enquanto que qualquer nova lei conflitante é inconstitucional.

Fundamental dizer, nesse sentido, que os conflitos normativos não ocorrem somente entre a Constituição e outras leis, como também dentro do próprio texto da Carta Política, que por vezes parece ter disposições que chocam entre si. Quando uma determinada norma pertence à redação original da Constituição, sendo fruto do trabalho legislativo do Poder Constituinte Originário, não pode esta ser considerada uma norma inconstitucional. Neste caso, afirma MENDES que cabe ao intérprete a

⁶⁶ *Idem, Ibidem.*

tentativa interpretativa que melhor una os conceitos aparentemente díspares, eliminando as impropriedades terminológicas⁶⁷.

Sobre o tema, interessante ressaltar o princípio da unidade da constituição, que preceitua que a Carta Política deve ser interpretada em sua integralidade, considerando todos seus dispositivos como um conjunto harmônico de normas e princípios, a fim de evitar interpretação que encontre as possíveis contradições que podem ser interpretadas como inconstitucionalidades⁶⁸.

Desta forma, a análise do artigo 201, §2º da CRFB/88 deve se pautar pelo princípio da unidade da constituição, devendo-se procurar sua harmonização, e não contradição, com o texto do artigo 153, §2º, II.

Como o inciso II do artigo 153, §2º foi revogado, poder-se-ia pensar que para a interpretação do artigo 201 não seria mais relevante o conteúdo do primeiro dispositivo legal; contudo, essa não parece ser a melhor interpretação.

Isso porque o artigo 201 possui o mesmo conteúdo desde sua redação original – tendo apenas sido renumerado do §5º para o atual §2º do artigo 201 pela Emenda Constitucional nº 20/98, a mesma que revogou o inciso II do artigo 153, §2º –, não parecendo congruente interpretar o artigo 201, §2º de maneira diversa da utilizada se a imunidade dos maiores de 65 anos ainda fosse vigente.

Portanto, para os fins de hermenêutica do artigo 201, §2º, da CRFB/88, será considerada a interpretação dada no antecedente subtítulo à imunidade de imposto de renda aos maiores de 65 anos, atualmente revogada pela Emenda Constitucional nº 20/98.

Confira-se o conteúdo do artigo 201 da CRFB/88:

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a:
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

§ 2º Nenhum benefício que substitua o salário de contribuição **ou o rendimento do trabalho do segurado** terá valor mensal inferior ao salário mínimo. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

⁶⁷ MENDES, Gilmar. *Curso de Direito Constitucional*. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 97-107.

⁶⁸ *Idem, ibidem*.

Quanto aos rendimentos do trabalho, há dupla possibilidade interpretativa no caso concreto. De um lado, como o constituinte originário afirma que o “benefício” irá substituir o “rendimento do trabalho”, pode-se disso retirar que ambos se tratam de categorias diferentes, motivo pelo qual o provento de aposentadoria, um dos benefícios da seguridade social, não poderia ser considerado rendimento do trabalho.

Por outro lado, é possível compreender que a referida afirmação, de que o “benefício” substituirá o “rendimento do trabalho”, não desvirtua parte dos benefícios como rendimentos do trabalho.

Parece-nos que a segunda interpretação é a mais correta, não somente por se coadunar com as deduções realizadas no subtítulo anterior quanto à imunidade dos maiores de 65 anos, respeitando o princípio da unidade da constituição, mas também porque há uma situação prática que comprova a justeza da segunda interpretação.

Como já dito, a primeira interpretação possível, que descartaria a aposentadoria como rendimento do trabalho, deriva da ideia de substituição de uma categoria, “benefício”, por outra, “rendimentos do trabalho”.

Se essa fosse a melhor interpretação, o mesmo se aplicaria a “salário de contribuição”. Desta forma, os rendimentos que formam o salário de contribuição não poderiam ser benefícios previdenciários, por se tratarem de categoria diferente.

Ocorre que um dos benefícios previdenciários pagos pelo INSS, o salário maternidade, é computado como base de cálculo do salário de contribuição, nos termos do artigo 28, §2º, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, constando neste que “Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição (...) § 2º O salário-maternidade é considerado salário-de-contribuição”⁶⁹.

Desta forma, como o salário maternidade é considerado salário de contribuição, torna-se inviável a primeira interpretação, restando apenas a segunda perspectiva, pela qual os benefícios previdenciários tanto podem ser salário de contribuição quanto podem ser rendimentos do trabalho.

Vale lembrar, neste ponto, que está pendente de julgamento no Supremo Tribunal Federal o Recurso Extraordinário nº 576.967/PR, com repercussão geral reconhecida desde 2008, no qual se discute a inconstitucionalidade do artigo 28, §2º da Lei nº 8.212/1991, ao supostamente violar os artigos 195, §4º e 154, I da

⁶⁹ BRASIL. *Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991*. Brasília, DF: Senado, 1991.

Constituição Federal, na medida em que, segundo relata o Ministro Joaquim Barbosa em seu resumo dos argumentos do recorrente, “salário maternidade não pode ser considerado como remuneração (...) e, portanto, a exação se caracteriza como nova fonte de custeio da seguridade social”⁷⁰.

A resolução do mérito do referido recurso excepcional pode influenciar de maneira determinante na interpretação do que é rendimento do trabalho, já que discutirá a melhor interpretação da base de cálculo das contribuições para a previdência social, envolvendo seguramente a discussão do alcance normativo do artigo 195 da CRFB/88, que será examinado no tópico a seguir.

Vale dizer, neste ponto, que o Superior Tribunal de Justiça já consolidou sua opinião sobre o assunto, considerando o salário maternidade como verba de natureza salarial, no Recurso Especial nº 1.230.957/RS, tendo sido julgado conforme a sistemática de julgamento de recursos repetitivos⁷¹.

De qualquer forma, parece que o constituinte queria expressar que o rendimento pago com habitualidade pela previdência social, ao substituir rendimento recebido com habitualidade pela pessoa física, não pode ter valor inferior ao salário mínimo, por este ter como intuito fixar o valor para atender as mais básicas necessidades da pessoa física, conforme o artigo 7º, IV, da CRFB/88⁷².

Além disso, pode-se entender do referido artigo que o rendimento do trabalho e o salário de contribuição não se confundem como conceitos, podendo haver rendimentos do trabalho que não figurem hipótese de salário de contribuição e vice-versa.

Efetivamente, é possível pensar em valores que são rendimentos do trabalho, mas não formam parte da base de cálculo do salário de contribuição, nos termos do artigo 28, §9º, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, como o adicional do aeronauta do artigo 27 do Decreto-lei nº 18, de 24 de agosto de 1966 que, apesar de não se incorporar à remuneração permanentemente, sendo um adicional provisório, deve ser considerado como parte da remuneração enquanto é recebido, muito embora não faça parte do salário de contribuição.

⁷⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 576.967/PR, julgada em 24 de abril de 2008, relator Ministro Joaquim Barbosa*. Brasília, 2008. Disponível em: <<http://goo.gl/Q92u7X>>. Acesso em: 12 de junho de 2016.

⁷¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1.230.957/RS, julgado em 26 de fevereiro de 2014, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção*. Brasília, 2014. Disponível em: <<https://goo.gl/sVqEfC>>. Acesso em: 13 de junho de 2016.

⁷² BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Senado, 1988.

A recíproca também é verdadeira, uma vez que, considerando-se os segurados facultativos, estes formam seu salário de contribuição nos termos por eles declarados, não precisando que estes valores sejam realmente advindos do trabalho. Pode-se imaginar, portanto, que um segurado facultativo declare certo salário de contribuição e pague suas contribuições com rendimentos advindo do capital, e não do trabalho.

Por ora, é indispensável perceber que o artigo 201 da CRFB/88, enquanto não julgado o Recurso Extraordinário citado, apresenta conteúdo não conflitante, como não poderia deixar de ser, com o do artigo 153, §2º, II, do mesmo texto legal, motivo pelo qual as considerações realizadas no subtítulo anterior quanto à conceituação do termo “rendimento do trabalho” ainda permanecem válidas.

Superada esta questão, deve-se analisar um último trecho da CRFB/88 que pode ser útil à solução do problema formulado na pesquisa, sendo este justamente o artigo 195 da Carta Política, já citado anteriormente.

2.1.2.3 A contribuição social do artigo 195 da CRFB/88

Conforme já discutido no subtítulo anterior, atualmente se encontra pendente de julgamento o Recurso Extraordinário 576.967/PR, que provavelmente incluirá entre suas discussões a questão de se o salário maternidade deve ou não ser considerado remuneração.

Deve-se assinalar, nestes termos, que, apesar de útil para o entendimento do alcance do termo “rendimento do trabalho” – já que, se constitucional, significa dizer que a fonte pagadora (no caso, o INSS) não determina se o rendimento deve ou não ser considerado remuneração para fins do Direito do Trabalho –, o referido recurso não irá decidir definitivamente o tema.

Isso porque o termo “remuneração”, próprio do Direito do Trabalho e destinado a regular as relações jurídicas do trabalhador ativo, não pode ser confundido com o termo “rendimento”, de natureza muito mais ampla⁷³.

⁷³ Não há que se discutir a aplicabilidade dos artigos 109 e 110 do CTN ao caso, uma vez que o termo “rendimento” não visa retratar o termo “remuneração”, próprio do Direito do Trabalho, mas sim conceituar o ingresso ao patrimônio que irá, no momento adequado, ser considerado para o cálculo da renda do contribuinte.

Mesmo que a base de cálculo da contribuição previdenciária não decida definitivamente se o provento de aposentadoria deve ou não ser considerado rendimento do trabalho, a análise dela se mostra útil para a discussão do tema objeto do estudo.

A referida contribuição é retratada na CRFB/88 em seu artigo 195 que, na versão original de 1988, possuía a seguinte redação:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;
II - dos trabalhadores;
(...) ⁷⁴.

Com as alterações feitas pela Emenda Constitucional nº 20/98, o referido texto foi maciçamente alterado, tornando-se mais complexo e abrangente, visando ampliar ao máximo a concretizável base de cálculo, a fim de atingir o objetivo nitidamente arrecadatário pretendido pela referida emenda, conforme se pode retirar de sua exposição de motivos ⁷⁵.

Confira-se a nova redação:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
a) a folha de salários **e demais rendimentos do trabalho** pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
(...)
II - do trabalhador **e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão** concedidas pelo

⁷⁴ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – Publicação original*. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: <<http://goo.gl/2ljCCH>>. Acesso em: 13 de junho de 2016.

⁷⁵ BRASIL. *Exposição de motivos nº 12/MPAS (conjunta), de 10 de março de 1995, dos senhores Ministros de Estado da Previdência e Assistência Social; da Justiça; da Fazenda; do Planejamento e Orçamento; da Administração Federal e Reforma do Estado; e da Educação e do Desporto*. Brasília, 1995. Disponível em: <<http://goo.gl/u79nll>>. Acesso em: 13 de junho de 2016.

regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)⁷⁶

Analisando-se o referido artigo, dele se pode retirar que ao empregador cabe o pagamento de contribuição previdenciária sobre a totalidade de rendimentos do trabalho pagos ao empregado, enquanto que, de outro lado, deverão contribuir também o empregado e o segurado, havendo expressa determinação de não incidência tributária de contribuição sobre proventos de aposentadoria e pensão.

Importante notar que a referida regra de não incidência não influencia na ponderação quanto ao alcance do termo “rendimento do trabalho”, simplesmente significando que sobre os referidos valores não incide contribuição previdenciária por conveniência legislativa.

Na realidade, a necessidade legislativa de delimitação da referida não incidência demonstra que, caso o constituinte derivado não tivesse salientado que não incide contribuição sobre proventos de aposentadoria e pensão, estes provavelmente teriam sido tributados, quando atualmente são excluídos da tributação pelo artigo 28, §9º, a, da Lei nº 8.212/91, em respeito ao texto constitucional outrora citado⁷⁷.

A tributação destes rendimentos pode parecer absurda em um sistema contributivo, visto que com a aposentadoria o segurado não espera colher mais benefícios do sistema.

No entanto, caso similar no qual os servidores públicos aposentados continuam contribuindo para a previdência própria, inclusive tendo por base de cálculo o valor de seus benefícios de aposentadoria – conforme art. 40, §18º, da CRFB/88, incluído ao sistema jurídico pela Emenda Constitucional nº 41/2003 – foi julgado pelo Supremo Tribunal Federal, sendo que a referida Corte Suprema rejeitou a Ação Direta de Inconstitucionalidade que visava declarar a inconstitucionalidade do referido artigo⁷⁸.

Extrai-se do exposto, portanto, que a regra é a tributação dos rendimentos de aposentadoria por contribuição previdenciária, podendo estes eventualmente

⁷⁶ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Senado, 1988.

⁷⁷ BRASIL. *Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991*. Brasília, DF: Senado, 1991.

⁷⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.105/DF, julgado em 18 de agosto de 2004, relator Ministro Cézar Peluso*. Brasília, 2005. Disponível em: <<http://goo.gl/sSvihU>>. Acesso em: 13 de junho de 2016.

serem afastados da regra de tributação por norma expressa, como ocorreu no caso dos trabalhadores privados.

Como já dito, a não incidência de contribuição sobre os referidos proventos, se fosse essa a regra, não significaria muito para a conceituação do termo “rendimentos do trabalho”. De outro vértice, cabe questionar: a incidência da referida contribuição significa que os proventos de aposentadoria devem ser considerados rendimentos do trabalho?

É possível interpretar que a incidência de contribuição previdenciária sobre determinada verba ou provento, quando se trata de custeio efetivado pelo segurado do sistema, indica que o referido valor tem caráter de rendimento do trabalho, motivo pelo qual a aposentadoria estaria nesse termo incluída, já que, para os servidores públicos, incide contribuição sobre o referido valor, sendo que só não incide para os trabalhadores privados por causa de expressa regra de não incidência.

De outro vértice, pode-se pensar que o fato de incidir contribuição previdenciária sobre os referidos valores não tem significado relevante, visto que essa incidência decorre da qualidade de segurado, e não da natureza dos rendimentos.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar a referida Ação Direta de Inconstitucionalidade e decidir pela constitucionalidade da exação, fez tal decisão tendo em vista a ausência de direito adquirido a regime jurídico-tributário e a característica de solidariedade do sistema, e não pela natureza do rendimento⁷⁹.

No entanto, o uso de benefícios previdenciários como base de cálculo para a contribuição previdenciária parece indicar que esses seriam considerados pelo legislador como rendimentos do trabalho, em consonância com a interpretação dos outros dispositivos constitucionais, tratados nos subtítulos anteriores, que abordaram o mesmo tema.

Dito isso, cabe informar que, excluídas as três passagens anteriormente citadas, não foram encontradas na CRFB/88 outras normas relevantes para a compreensão do termo “rendimento do trabalho”.

Encerrada a análise constitucional do termo objeto de estudo, vale analisar a influência que o Código Tributário Nacional pode ter sobre o citado tema, motivo pelo qual se estuda esse impacto no tópico a seguir.

⁷⁹ *Idem, Ibidem.*

2.2 O rendimento do trabalho perante o conceito de renda do artigo 43, I, do CTN

Relembra-se do primeiro capítulo desta pesquisa que o conceito de renda, no Direito Brasileiro, parece se dividir entre *renda em sentido amplo* e *renda em sentido estrito*.

Conforme os ensinamentos de LEMKE, a referida separação seria inevitável, tendo em vista que o artigo 43, I, do CTN claramente traz um conceito restrito de renda como produto do trabalho, do capital ou da combinação de ambos (teoria legalista de renda), ao mesmo tempo que tributa também os proventos de qualquer natureza, que poderiam ser considerados como parte de renda em sentido amplo (teoria do acréscimo patrimonial). Retira-se do pensamento da referida autora:

Não havendo um conceito constitucional expresso de renda, o conceito vigente em nosso sistema é o do Código Tributário, já que ele é perfeitamente compatível com os princípios constitucionais e com o conteúdo mínimo do vocábulo renda, antes examinados.

O Código Tributário define renda em sentido estrito e os proventos de qualquer natureza. Renda (em sentido estrito) é toda riqueza nova produzida com o emprego do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. Riqueza nova é o conjunto de direitos (devidamente deduzidas as obrigações correspondentes) que ingressam no patrimônio num dado período, ainda que destinados ao consumo. Proventos são os acréscimos patrimoniais líquidos (ou a variação patrimonial positiva) não compreendidos na noção de renda em sentido estrito (...).

(...)

Renda em sentido amplo é o acréscimo patrimonial líquido mais a renda consumida, ou, em outras palavras, é a riqueza nova, independentemente de seu destino, se para poupança ou para o consumo⁸⁰.

Efetivamente, a Constituição de 1934, ao determinar a possibilidade de tributação sobre proventos de qualquer natureza, sendo neste ponto repetida pela atual Carta Política, visou fugir à polêmica do conceito de renda, uma vez que, mesmo que certo rendimento não seja englobado pelo restrito conceito de renda do artigo 43, I, do CTN, ainda assim será tributado, visto não escapar do conceito de provento de qualquer natureza, que possui significado mais amplo.

No entanto, o fato de uma conceituação restrita de renda não influenciar que a incidência ocorra – visto que até rendimentos não advindos da renda são objeto

⁸⁰ *Idem, ibidem*, p. 143-144.

do imposto previsto no artigo 43 do CTN, desde que configurem acréscimo patrimonial – não significa que esta não seja determinante para se entender como a incidência ocorre.

O próprio caso objeto da pesquisa assim o prova: mesmo que seja incontestável a tributação a título de imposto de renda sobre proventos de aposentadoria destinados a residente no exterior quando não há acordo internacional em sentido contrário, visto configurarem acréscimo patrimonial, mostra-se discutível qual a alíquota aplicável ao caso, dependendo se os proventos devem ou não ser considerados renda em sentido estrito.

Assim, se o referido rendimento pode ser considerado renda, ou seja, valor proveniente do trabalho (artigo 43, I, do CTN), deve ser aplicada a alíquota de 25% destinada aos rendimentos do trabalho (artigo 685, II, a, do RIR/99).

De outro vértice, se os proventos de aposentadoria não são renda, por não serem produto do trabalho, deve-se aplicar a regra geral de tributação aplicável a rendimentos destinados ao exterior, correspondente à alíquota de 15% do artigo 685, I, *caput*, do RIR/99, já que, nesse caso, não possuiriam “(...) tributação específica neste Capítulo (...)”⁸¹.

Desta forma, a conceituação do termo “renda, assim entendido como o produto do (...) trabalho”⁸², insculpida no artigo 43, I, do CTN, contribuiria de maneira essencial para a determinação do conceito “rendimento do trabalho”, já que a diferença entre os dois referidos conceitos se encontra na distinção entre o termo “rendimento” e o termo “renda” (já explicada no capítulo 1 desta monografia), e não no termo “do trabalho”, que em ambos os conceitos deve permanecer com o mesmo significado.

Portanto, uma vez levados à tributação os rendimentos do trabalho por meio da declaração de ajuste, descobrir-se-á qual foi a renda do trabalho percebida naquele ano pelo contribuinte. Ora, se a aposentadoria deve ser considerada rendimento do trabalho, também deve ser considerada como renda produto do trabalho, e vice-versa.

Ocorre que o artigo 43, I, do CTN, ao declarar que renda é produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, não conceitua nem o que seria produto do capital nem o que seria produto do trabalho.

⁸¹ BRASIL. *Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999*. Brasília, DF: Senado, 1999.

⁸² BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Brasília, DF: Senado, 1966.

Há grande utilidade na referida norma, visto que restringe o conceito de renda, retirando dele aqueles proventos que cristalinamente não são produtos do trabalho e nem do capital, e incluindo nele os valores que são notoriamente produto do trabalho ou do capital. Neste sentido, o salário claramente se consubstancia como renda advinda do trabalho, e não como provento de qualquer natureza.

No entanto, apesar de restringir a margem apreciativa do intérprete, o aludido conceito estrito de renda, ao não dizer expressamente o que é produto do trabalho, não resolve as zonas cinzentas de interpretação, como a que está sendo discutida na pesquisa.

Nesse sentido, o CTN em si não parece trazer grande valia para a investigação do termo objeto da pesquisa. Contudo, ainda há uma consideração a ser feita quanto a este diploma legal, relativa à conceituação do que é renda – teoria da renda como produto, teoria da renda como acréscimo patrimonial e teoria legalista.

Conforme já explicado no capítulo 1 e no início deste subtítulo, as teorias adotadas no Brasil para a conceituação de renda são a teoria legalista, sendo renda o que a legislação diz que renda representa (renda em sentido estrito), e a teoria do acréscimo patrimonial, na qual renda pode ser considerada como todo ingresso positivo que cause acréscimo no patrimônio de alguém (renda em sentido amplo).

Analisando-se o conceito estrito de renda, cunhado pelo artigo 43, I, do CTN, pode-se perceber, porém, que o referido conceito é influenciado pela teoria da renda como produto.

Segundo LEMKE, essa teoria advoga que o conceito jurídico de renda deve estar ligado ao econômico. Renda seria “riqueza nova derivada de uma fonte produtiva explorada pelo homem e durável. Essa riqueza nova deve ser suscetível de periodicidade (...) quando se fala em renda, deve-se pensar em renda líquida”⁸³.

Para LEMKE, portanto, para que um valor seja considerado renda em seu conceito econômico, deve obedecer dois requisitos: a) ser fruto de uma fonte produtiva durável explorada pelo homem, e b) ser suscetível de periodicidade.

Em atento escrutínio do artigo 43, I, do CTN, nota-se que os rendimentos que foram fixados pelo legislador como “renda”, como o salário (produto do trabalho) e os dividendos (produto do capital), são costumeiramente, senão sempre, dotados dos

⁸³ LEMKE, Gisele. *Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 141.

dois requisitos outrora elencados, o que demonstra a afinidade do conceito de renda exposto no CTN com o conceito de renda como produto.

Se considerado, nesse sentido, que a coadunação de certo valor com o conceito de renda como produto pode indicar com maior veemência que esse rendimento é renda para o artigo 43, I, do CTN, então os proventos de aposentadoria possuem mais um elemento que corrobora sua situação como rendimento fruto do trabalho, visto obedecerem aos dois requisitos mínimos para que sejam classificados como renda pelo seu conceito econômico.

Não se ignora, no entanto, que se trata de mera indicação de provável solução, uma vez que, como já dito, o conceito de renda do artigo 43, I, do CTN efetivamente delimitou a moldura interpretativa do referido dispositivo legal, mas não resolveu as zonas cinzentas ainda existentes.

Por este motivo, é interessante a análise do tratamento concedido aos proventos de aposentadoria pela legislação infraconstitucional, principalmente no que toca ao RIR/99, no qual se encontra o artigo 685, II, “a”, norma cuja difícil interpretação incentivou a formulação do problema que é objeto da pesquisa.

2.3 O conceito de rendimento do trabalho no RIR/99: comparações entre a versão original e a republicação

Conforme MACHADO, a Constituição Federal de 1988 “(...) atribui à União competência para instituir imposto sobre *renda e proventos de qualquer natureza*”, sendo que “À lei complementar cabe a tarefa de definir o que devemos entender por “renda” e por “proventos de qualquer natureza” – deixando, assim, completo o âmbito constitucional desse imposto”⁸⁴.

Uma vez definido o âmbito de incidência do referido tributo, a base de cálculo deste pode ser veiculada por meio de lei ordinária, respeitando, portanto, o princípio da legalidade no Direito Tributário, encartado no artigo 150, I, da Constituição Federal de 1988.

Como já exposto no primeiro capítulo do trabalho, a base de cálculo do imposto sobre a renda e os proventos de qualquer natureza da pessoa física se encontra no artigo 8º da Lei 9.250/95.

⁸⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 317.

O aludido artigo determina que, em regra, a incidência ocorrerá sobre “todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva”⁸⁵, descontando-se também dos citados rendimentos as deduções listadas no inciso II do referido artigo.

Com a base de cálculo fixada em lei, e conforme o artigo 84 da CRFB/88, “Compete privativamente ao Presidente da República (...) IV (...) expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução”⁸⁶.

Almejando regulamentar a referida base de cálculo, além de outras legislações esparsas relativas ao tema, o Presidente da República, no uso de suas atribuições conferidas pelo artigo acima elencado, decretou conjunto de normas que “Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza”⁸⁷.

Trata-se do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, publicado no Diário Oficial da União em 29 de março de 1999 e republicado com alterações em 17 de junho de 1999, cotidianamente chamado de Regulamento do Imposto de Renda de 1999, ou somente RIR/99.

Como já discutido no terceiro subtítulo do capítulo anterior, o Livro I do referido decreto (artigos 2º a 145) se destina a tratar da tributação das pessoas físicas, iniciando seu conteúdo, nos capítulos I e II, a orientar qual parte do regramento é aplicável ao contribuinte do imposto, considerando como critério de diferenciação o domicílio da pessoa física.

Mais especificamente, em seu artigo 3º, o mencionado decreto determina que “A renda e os proventos de qualquer natureza percebidos no País por residentes ou domiciliados no exterior ou a eles equiparados (...) estão sujeitos ao imposto de acordo com as disposições do Livro III”⁸⁸.

Conforme a determinação do artigo acima transcrito, as pessoas físicas residentes ou domiciliadas no exterior serão tributadas conforme o Livro III do RIR/99, intitulado como “tributação na fonte e sobre operações financeiras”.

⁸⁵ BRASIL. *Lei nº 9.250, 26 de dezembro de 1996*. Brasília, DF: Senado, 1996.

⁸⁶ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Senado, 1988.

⁸⁷ BRASIL. *Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999*. Brasília, DF: Senado, 1999.

⁸⁸ *Idem, ibidem*.

Isso porque, conforme o artigo 17, §3º, da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, as pessoas físicas que “continuarem a perceber rendimentos produzidos no país, ficarão sujeitos ao regime de tributação na fonte, sobre os rendimentos que auferirem (...)”⁸⁹

Importante ressaltar que não se trata de retenção na fonte, e sim de tributação definitiva na fonte. A tributação definitiva na fonte não compõe a declaração anual como se retenção fosse, não gerando restituição do tributo adiantado, como pode ocorrer com a retenção.

Acredita-se, como exposto no primeiro capítulo desta pesquisa, que a tributação definitiva na fonte, neste caso, é utilizada tendo em vista que os residentes no exterior são desobrigados de apresentar declaração de ajuste anual, conforme artigo 2º da Instrução Normativa nº 1.445, de 17 de fevereiro de 2014, da RFB, não havendo, portanto, momento posterior para a tributação dos rendimentos dirigidos ao exterior.

Dito isso, resta analisar as passagens encontradas no RIR/99 que possam ser consideradas úteis para o entendimento do conceito objeto da pesquisa.

Primeiramente, parece adequado que o primeiro texto normativo a ser analisado seja justamente aquele que causou o interesse no estudo, sendo ele a norma regulamentadora da tributação exclusiva na fonte de rendimentos de aposentadoria percebidos no Brasil e remetidos a pessoa física residente ou domiciliada no exterior.

Confira-se o artigo 685 do regulamento, conforme a republicação de junho de 1999:

Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, e Lei nº 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º):

I - à alíquota de quinze por cento, quando não tiverem tributação específica neste Capítulo, inclusive:

- a) os ganhos de capital relativos a investimentos em moeda estrangeira;
- b) os ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos;
- c) as pensões alimentícias e os pecúlios;
- d) os prêmios conquistados em concursos ou competições;

⁸⁹ BRASIL. *Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958.*

II - à alíquota de vinte e cinco por cento:

a) os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços;

b) ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 691, os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 245.

§ 1º Prevalecerá a alíquota incidente sobre rendimentos e ganhos de capital auferidos pelos residentes ou domiciliados no País, quando superior a quinze por cento (Decreto-Lei nº 2.308, de 1986, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 18).

§ 2º No caso do inciso II, a retenção na fonte sobre o ganho de capital deve ser efetuada no momento da alienação do bem ou direito, sendo responsável o adquirente ou o procurador, se este não der conhecimento, ao adquirente, de que o alienante é residente ou domiciliado no exterior.

§ 3º O ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País (Lei nº 9.249, de 1995, art. 18). (sem grifos no original)⁹⁰.

Como já afirmado, o princípio da legalidade em Direito Tributário não permite que, em regra, alíquota de tributo seja determinada por decreto. Desta forma, a referida alíquota possui fulcro em lei, mais especificamente no artigo 7º da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, constando naquele diploma legal que os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços “(...) pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento”⁹¹.

A referida alínea, se interpretada isoladamente, não traz qualquer inovação no cenário já desenhado na pesquisa; contudo, é essencial dizer que esta nem sempre foi a redação do artigo 685.

Como já aludido, o RIR/99 foi publicado em março e republicado em junho de 1999, sendo que sua publicação original possuía conteúdo bastante diverso neste ponto. Retira-se da versão original, de março de 1999:

Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, e Lei nº 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º):

⁹⁰ BRASIL. *Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999*. Brasília, DF: Senado, 1999.

⁹¹ BRASIL. *Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999*. Brasília, DF: Senado, 1999.

I - à alíquota de quinze por cento, quando não tiverem tributação específica neste Capítulo, inclusive:

- a) os ganhos de capital relativos a investimentos em moeda estrangeira;
- b) os ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos;
- c) **as pensões e proventos de aposentadoria**, inclusive os pecúlios pagos por entidades sem fim lucrativo;
- d) os prêmios conquistados em concursos ou competições.

II - à alíquota de vinte e cinco por cento:

- a) **os rendimentos do trabalho**, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços;
- b) ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 691, os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 245.

§ 1º Prevalecerá a alíquota incidente sobre rendimentos e ganhos de capital auferidos pelos residentes ou domiciliados no País, quando superior a quinze por cento (Decreto-Lei nº 2.308, de 1986, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 18).

§ 2º No caso do inciso II, a retenção na fonte sobre o ganho de capital deve ser efetuada no momento da alienação do bem ou direito, sendo responsável o adquirente ou o procurador, se este não der conhecimento, ao adquirente, de que o alienante é residente ou domiciliado no exterior.

§ 3º O ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País (Lei nº 9.249, de 1995, art. 18) (sem grifos no original)⁹².

Como se pode perceber, a versão original do texto do decreto ou não considerava proventos de aposentadoria como rendimentos do trabalho, submetendo aqueles a alíquota diversa da aplicável a estes, ou os considerava similares, mas concedia tratamento diverso não previsto em lei aos proventos de aposentadoria.

A republicação do citado regulamento, no entanto, reprimiu a redação original do artigo 685, I, c. É importante, portanto, o seguinte questionamento: a supressão da referida alínea foi proposital e possui algum significado relevante? Aparentemente, a pergunta anterior merece resposta afirmativa. Conforme se retira do ensinamento de WINKLER sobre o assunto:

A primitiva versão deste Regulamento, publicada em 29.03.1999, esta alínea “c” dispunha que a alíquota de quinze por cento aplicava-se “às pensões e proventos de aposentadoria, inclusive pecúlios pagos por entidades sem fins lucrativos”.

⁹² BRASIL. *Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (publicação original)*. Brasília, DF: Senado, 1999. Disponível em: <<http://goo.gl/xsnBE3>>. Acesso em: 13 de junho de 2016.

A republicação em 17.06.1999, restringiu a alíquota reduzida às pensões alimentícias e pecúlios, estes de forma mais abrangente.

O texto atual é reprodução do art. 7º da Lei nº 9.779/1999, sem interpretações, o qual declara que “os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os de prestação de serviços, pagos ou creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento”.

Justificou a Exposição de Motivos que esse procedimento objetiva uniformizar o tratamento dos não residentes ao aplicável aos residentes no Brasil.

Essa, parece-nos, a modificação desta alínea “c” na republicação do Regulamento, considerando que de longa data os proventos de aposentadoria vem tendo o mesmo tratamento tributário dos rendimentos do trabalho, por deste se originarem (grifos no original)⁹³.

Da aludida doutrina se pode entender que, quando o Presidente da República decretou a versão original do RIR/99, extrapolou seu poder regulamentar, visto que interpretou o artigo 7º da Lei nº 9.779/1999 – que simplesmente se refere a “rendimentos do trabalho”, sem delimitar quais valores se encaixam neste conceito –, retirando de seu escopo os proventos de aposentadoria, encaixando-os junto aos pecúlios sem nenhum motivo ou fundamento legal aparente.

Já ao republicar o decreto, a Presidência se limitou a reproduzir, sem interpretações, o conteúdo do artigo 7º. Desta maneira, o RIR/99, que nasceu destoante do artigo de lei vigente que lhe fundamentava, passou a reproduzir seu mesmo conteúdo.

Digna de nota, também, é a afirmação do autor de que os proventos de aposentadoria desde longa data vêm sendo legalmente equiparados aos rendimentos do trabalho. Esse posicionamento é confirmado pela segunda passagem legal digna de menção para fins da pesquisa, encontrada no artigo 43, XI, do RIR/99, que trata dos rendimentos do trabalho assalariado e assemelhados:

RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS

Seção I

Rendimentos do Trabalho Assalariado e Assemelhados

93 WINKLER, Noé. *Imposto de Renda: doutrina, comentários, decisões e atos administrativos, jurisprudência (Conselho de Contribuintes, Poder Judiciário): baseado no regulamento baixado com o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (republicação no Diário Oficial de 17 de junho de 1999)*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 873.

Rendimentos do Trabalho Assalariado, de Dirigentes e Conselheiros de Empresas, de Pensões, **de Proventos** e de Benefícios da Previdência Privada

Art. 43. São tributáveis os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens percebidos, tais como (Lei nº 4.506, de 1964, art. 16, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, e Lei nº 9.317, de 1996, art. 25, e Medida Provisória nº 1.769-55, de 11 de março de 1999, arts. 1º e 2º):

(...)

XI - pensões, civis ou militares, de qualquer natureza, meios-soldos e **quaisquer outros proventos recebidos de antigo empregador, de institutos, caixas de aposentadoria ou de entidades governamentais, em virtude de empregos, cargos ou funções exercidos no passado**⁹⁴;

Este texto regulamentar possui lastro no artigo 16 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, que “Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza”, constando no referido artigo que

Art. 16. **Serão classificados como rendimentos do trabalho assalariado** todas as espécies de remuneração por trabalho ou serviços prestados no exercício dos empregos, cargos ou funções referidos no artigo 5º do Decreto-lei número 5.844, de 27 de setembro de 1943, e no art. 16 da Lei número 4.357, de 16 de julho de 1964, tais como

(...)

XI - Pensões, civis ou militares de qualquer natureza, meios-soldos, e **quaisquer outros proventos recebidos do antigo empregador de institutos, caixas de aposentadorias ou de entidades governamentais, em virtude de empregos, cargos ou funções exercidas no passado**, excluídas as correspondentes aos mutilados de guerra ex-integrantes da Força Expedicionária Brasileira⁹⁵.

Percebe-se do texto legal e de sua regulamentação que o termo “rendimento do trabalho assalariado” possui significado jurídico próprio, tendo os referidos artigos definido seu conceito para fins da legislação do imposto de renda como rendimento legalmente equiparável ao rendimento do trabalho assalariado.

Assim, o aludido artigo visa determinar que, toda vez que a legislação mencionar o termo “rendimento do trabalho assalariado”, deve-se interpretar que nele estão contidas todas as rubricas descritas nos incisos, incluindo pensões e aposentadorias.

⁹⁴ BRASIL. *Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999*. Brasília, DF: Senado, 1999.

⁹⁵ BRASIL. *Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964*.

Tratando-se de claríssimo caso de norma definidora do conteúdo de um termo jurídico, entende-se que o termo “rendimento do trabalho assalariado” não pode ser considerado como norma “em branco”, visto que possui seu significado preenchido por artigo de lei vigente.

Desta forma, a lei não deixa dúvidas de que proventos de aposentadoria devem ser classificados como rendimentos do trabalho assalariado, corroborando a alegação de WINKLER, visto que se trata de uma lei datada de 1964, demonstrando a tradição que essa equiparação possui perante o sistema tributário brasileiro.

Válido gizar que o texto legal determina que “serão classificados como rendimentos do trabalho”, motivo pelo qual é possível acreditar que alguns valores listados nos incisos do artigo não são, *per si*, rendimentos do trabalho assalariado, mas que para fins específicos de tributação do imposto de renda, a eles serão equiparados.

Importante destacar, também, que o texto do artigo 16 da Lei nº 4.506/64 determina que “Serão classificados como rendimentos do trabalho assalariado **tôdas as espécies de remuneração por trabalho** ou serviços prestados no exercício dos empregos, cargos ou funções referidos no artigo (...)”, razão pela qual é possível crer que o fundamento da aposentadoria ser classificada como rendimento do trabalho assalariado advém do posicionamento legislativo de que esta seria uma espécie de remuneração advinda do exercício laborativo, corroborando-se novamente o entendimento de WINKLER.

Portanto, da análise dos dois referidos textos legais, se os proventos de aposentadoria não são considerados rendimentos do trabalho assalariado, pelo menos lhe são equiparáveis para fins de tributação da renda, fazendo parte do conceito jurídico de “rendimento do trabalho” para fins do artigo 685, II, a, do RIR/99, cabendo à hipótese, *a priori*, a tributação exclusiva na fonte à alíquota de 25%.

Considerando as questões e os dispositivos legais debatidos neste capítulo, e com o panorama jurídico deste tema devidamente compreendido, torna-se importante estudar qual o posicionamento adotado pela estrutura dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário sobre o assunto, a fim de completar o entendimento desenvolvido neste capítulo.

3 A TRIBUTAÇÃO SOBRE OS PROVENTOS DE APOSENTADORIA DESTINADOS A RESIDENTES E DOMICILIADOS NO EXTERIOR E O POSICIONAMENTO DOS TRÊS PODERES

3.1 O Poder Executivo: a versão original do RIR/99 e a atividade normativa da RFB

No capítulo anterior, discutiu-se se os proventos de aposentadoria podem ou não ser considerados “rendimento do trabalho” para os fins da tributação do artigo 685, II, a, do RIR/99, centrando-se o estudo no texto da CRFB/88, do CTN e do RIR/99, que retira validade de seu conteúdo, neste ponto, da Lei nº 4.506/64 e da Lei nº 9.779/99, retratadas, respectivamente, no artigo 43 e no artigo 685 do referido regulamento.

Neste capítulo, visa-se verificar e compreender qual vem sendo a interpretação dada ao referido conceito quando este precisa ser utilizado pela administração pública e pela atividade judiciária e legislativa.

Como já visto no capítulo anterior, configura-se como atividade privativa do Presidente da República a expedição de “(...) decretos e regulamentos para sua fiel execução”⁹⁶.

Procurando regulamentar o tributo objeto da pesquisa, o Presidente da República, no uso de suas atribuições conferidas pelo artigo acima elencado, decretou conjunto de normas que “Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza”⁹⁷, sendo este o conhecido RIR/99.

Ocorre que, em sua redação original, como já estudado no capítulo anterior, o aludido decreto expedido pelo Poder Executivo destacou os proventos de aposentadoria como tributáveis à alíquota de 15%, diferentemente dos rendimentos do trabalho, cuja alíquota seria 25%, em declaração de que os referidos proventos não deveriam ser considerados rendimentos do trabalho, além de consumir clara violação

⁹⁶ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Senado, 1988.

⁹⁷ BRASIL. *Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999*. Brasília, DF: Senado, 1999.

ao artigo 16 da Lei nº 4.506/64, que considera a aposentadoria como rendimento do trabalho assalariado.

Muito embora o referido acontecimento seja digno de nota, parece que todas as outras normas e posicionamentos oficiais exarados pelo Poder Executivo militam em sentido contrário, a saber, entendendo que os proventos de aposentadoria devem ser considerados como rendimentos do trabalho.

Primeiramente, cabe dizer que o entendimento atual de que o rendimento de aposentadoria seria oriundo do trabalho provém da própria Receita Federal do Brasil, órgão subordinado ao Ministério da Fazenda e parte integrante do Poder Executivo.

Como aludido no primeiro capítulo da pesquisa, desde 2013 a RFB vem exigindo a tributação exclusiva na fonte dos proventos de aposentadoria repassados ao exterior à alíquota de 25%. Provocada a se manifestar sobre o tema, a Coordenação-Geral de Tributação – COSIT, em 8 de janeiro de 2014, exarou a Solução de Consulta nº 10, ementada da seguinte forma:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
RESIDENTE NO EXTERIOR COM 65 ANOS OU MAIS DE IDADE.
PROVENTOS DE APOSENTADORIA E PENSÃO PERCEBIDOS NO
BRASIL. TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA NA FONTE. CONVENÇÃO ENTRE O
BRASIL E A ESPANHA.

Sujeita-se à tributação exclusiva na fonte, sob à alíquota de 25%, a totalidade dos rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão percebidos no Brasil por residente no exterior com 65 anos ou mais de idade.

(...)

Dispositivos Legais: Lei n.º 5.172, de 1966, art. 111, inciso II; Lei n.º 7.713, de 1988, art. 6.º, inciso XV; Decreto n.º 3.000, de 1999 (RIR/1999), art. 685, inciso II; IN SRF n.º 208, de 2002, arts. 35 e 36; e Decreto n.º 76.975, de 1976, art. 19, § 4º (sem grifos no original)⁹⁸.

A referida decisão se baseia nos artigos 35 e 36 da Instrução Normativa nº 208, de 27 de setembro de 2012, emitida pela RFB, sendo que o referido artigo apenas repete o disposto na Lei nº 9.779/99, em nada inovando seu conteúdo, como é de praxe de uma norma infra legal, que não deve exceder o texto legal que visa regulamentar. Confira-se da referida instrução normativa:

⁹⁸ BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. Coordenação-geral de Tributação. *Solução de Consulta nº 10 – Cosit, de 8 de janeiro de 2014*. Brasília, 2014. Disponível em: < <http://goo.gl/ILhcGb>>. Acesso em: 11 de junho de 2016.

Remessas a não-residente

Art. 35. Os rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos a não-residente por fontes situadas no Brasil estão sujeitos à incidência do imposto exclusivamente na fonte, observadas as normas legais cabíveis.

Remuneração do trabalho e de serviços

Art. 36. Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a não-residente sujeitam-se à incidência do imposto na fonte à alíquota de 25%, ressalvado o disposto no art. 37⁹⁹.

E o art. 7º da Lei nº 9.779/1999, no qual a instrução normativa se baseia:

Art. 7º Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento.

Da Solução de Consulta acima transcrita é possível perceber que a RFB, em interpretação do artigo 7º da Lei nº 9.779/1999, considera que no termo “rendimentos do trabalho” também estejam englobados os proventos de aposentadoria.

Vale lembrar que, como já informado no capítulo 1 da pesquisa, a referida orientação quanto ao conteúdo do termo “rendimentos do trabalho” também se encontra na seção de perguntas e respostas da página eletrônica da RFB na internet, mais especificamente na pergunta nº 122¹⁰⁰.

No mesmo sentido, é valioso informar que no Manual do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – MAFON, atualizado até março de 2015, quando este se refere à retenção em fonte de rendimentos pagos a residentes no Brasil, inscreve como código de receita para os proventos de aposentadoria pagos por previdência pública o código nº 3533, sendo subcategoria pertencente à categoria “rendimentos do trabalho”.

Confira-se do índice do referido manual:

⁹⁹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. *Instrução Normativa nº 208, de 27 de setembro de 2012*. Brasília, 2012. Disponível em: <<http://goo.gl/4U0Zu0>>. Acesso em: 14 de junho de 2016.

¹⁰⁰ BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. 122 - *Como são tributados os rendimentos recebidos, de fonte pagadora situada no Brasil, por não residente a título de pensão alimentícia, pensão por morte ou invalidez permanente ou de aposentadoria?* Brasília, 2015. Disponível em: <<http://goo.gl/URMMmj>>. Acesso em: 11 de junho de 2016.

Código	Especificação da Receita	Página
--------	--------------------------	--------

RENDIMENTOS DO TRABALHO

0561	Rendimento do Trabalho Assalariado no País	9
0561	Rendimento do Trabalho de Ausente no Exterior a Serviço do País	12
0588	Rendimento do Trabalho Sem Vínculo Empregatício	14
5936	Rendimento Decorrente de Decisão da Justiça do Trabalho, exceto o disposto no artigo 12-A da Lei nº 7.713, de 1988	16
1889	Rendimentos Acumulados - art. 12-A da Lei nº 7.713, de 1988	19
2063	Remuneração Indireta	22
3533	Proventos de Aposentadoria, Reserva, Reforma ou Pensão Pagos por Previdência Pública	24
3562	Participação nos Lucros ou Resultados (PLR)	27

Fonte: Manual do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - MAFON março/2015, Disponível em: <<http://goo.gl/wcZRBp>>. Acesso em: 11 de junho de 2016.

Importante notar que, na seção dedicada ao código nº 0561, referente ao trabalho assalariado, define-se como fato gerador da retenção:

Pagamento de salário, inclusive adiantamento de salário a qualquer título, indenização sujeita à tributação, ordenado, vencimento, soldo, pro labore, remuneração indireta, retirada, vantagem, subsídio, comissão, corretagem, **benefício (remuneração mensal ou prestação única) da previdência social**, remuneração de conselheiro fiscal e de administração, diretor e administrador de pessoa jurídica, titular de empresa individual, gratificação e participação dos dirigentes no lucro e demais remunerações decorrentes de vínculo empregatício, recebidos por pessoa física residente no Brasil (sem grifos no original)¹⁰¹.

Relevante citar que o referido manual, em seu primeiro título, dedicado ao Imposto de Renda, divide-se em cinco categorias: rendimentos do trabalho, rendimentos do capital, outros rendimentos, rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior e esclarecimentos adicionais.

Na primeira categoria, dedicada aos rendimentos do trabalho de residentes no Brasil, foram ali categorizados os proventos de aposentadoria, como uma

¹⁰¹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. *Manual do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – MAFOM*. rev. e atual. Brasília, 2015. Disponível em: <<http://goo.gl/wcZRBp>>. Acesso em: 14 de junho de 2016, p. 9.

subespécie de rendimento do trabalho, sendo que a definição de trabalho assalariado parece lhe englobar, conforme visto acima.

Quanto à seção específica para os rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior, os proventos de aposentadoria possuem código de receita nº 0473, destinado a “Renda e Proventos de Qualquer Natureza”. A determinação do fato gerador e alíquota neste caso também parece relevante para o tema, podendo-se retirar destes:

Rendimentos de qualquer natureza **como os provenientes de pensões e aposentadoria**, de prêmios conquistados no Brasil em concursos, comissões por intermediação em operações em bolsa de mercadorias e ganho de capital, inclusive os obtidos em investimentos em moeda estrangeira pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior

(...)

ALÍQUOTA/BASE DE CÁLCULO

25% (vinte e cinco por cento) do valor dos rendimentos do trabalho e dos provenientes de aposentadoria, pensão civil ou militar.

15% (quinze por cento) do valor dos demais rendimentos (sem grifos no original)¹⁰².

Conforme as informações colhidas neste subtítulo, apesar de possíveis incongruências no atuar do Poder Executivo, que ora diferencia rendimentos do trabalho de proventos de aposentadora – como no caso da redação original do RIR/99 e no caso da explicação, no MAFOM, da alíquota do código de receita acima colacionado – e ora os considera assemelhados ou subcategoria um do outro, o entendimento dominante do Poder Executivo sobre o tema é no sentido de que proventos de aposentadoria devem ser tributados como rendimentos do trabalho, em simples obediência ao já determinado na Lei nº 4.506/64.

Dito isso, passa-se à análise de como parte do Poder Judiciário vem interpretando a posição dos proventos de aposentadoria no artigo 685 do RIR/99, ante a inenarrável importância que a interpretação judicial possui para o cotidiano jurídico.

3.2 O Poder Judiciário: o posicionamento do Tribunal Regional Federal da 4ª Região sobre a classificação dos proventos de aposentadoria como rendimentos do trabalho

¹⁰² *Idem, ibidem*, p. 124.

No subtítulo anterior, analisou-se de qual maneira o Poder Executivo vem exigindo imposto de renda sobre os proventos de aposentadoria, concluindo pelo fato de que este o faz como se esses rendimentos se equiparassem aos rendimentos do trabalho.

A referida cobrança, à alíquota de 25%, causou revolta nos aposentados residentes no exterior, que passaram a perceber a ocorrência de decréscimo no valor de seus rendimentos de aposentadoria. Nesse sentido, confira-se notícia veiculada em mídia eletrônica especializada sobre o assunto:

Aquela ideia de morar no exterior e mesmo assim conseguir a aposentadoria brasileira está mais difícil desde o ano passado. Desde o ano passado foi feita uma alteração legislativa e os aposentados e ou pensionistas que moram no exterior começaram a ser taxados com 25% retidos na fonte. “Já existia essa tributação para rendimentos no Brasil de quem mora no exterior, mas agora o leão também vai levar parte da aposentadoria. É lamentável, mas não tem como escapar!”, adverte o advogado Attila Andrade.

A mudança foi feita em maio de 2013, a Receita Federal passou a aplicar uma Lei de 1988, e cobrar de todos os aposentados e pensionistas brasileiros que residem no exterior, o valor de 25% do benefício à título de imposto de renda.

De acordo com a lei, o desconto é para todos independente da idade do aposentado e ou da renda, podendo ser retido até sobre quem ganha um salário mínimo.

(...)

A brasileira I. A, de 60 anos, conta que levou um choque ao saber da notícia. “Quem faz tudo para mim no Brasil é minha filha, que é advogada, quando ela foi renovar a procuração que deixei para ela, o INSS informou que meu próximo depósito teria 25% a menos. Entrei em choque!”, conta ela que ainda trabalha nos EUA e não quer seu nome divulgado com medo de represálias do INSS.

A brasileira, carioca, vai simplesmente tentar driblar o fisco no próximo ano. Ela conta que vai replanejar as férias e, apartir de agora, irá todo ano ao Brasil para apresentar-se ao INSS como moradora no Rio de Janeiro. “O dinheiro é depositado na minha conta e minha família administra pagando o que a minha mãe necessita e impostos dos meus bens do Brasil. Acho um absurdo pagar mais impostos ao governo depois de tantos anos contribuindo e pegando imposto tão caro!”, reclama.

A tática talvez dê certo. “A pessoa precisa manter residência no Brasil, declarar imposto de renda como morador no Brasil (mesmo sendo isenta) se quiser manter a aposentadoria integral”, analisa o advogado Attila Andrade.

Na tentativa de reverter a situação, um abaixo assinado público (criado por brasileiros) foi colocado em dois websites no exterior (www.avaaz.org e www.causes.com) no ano passado. No entanto, ainda não conseguiram alcançar a meta de assinaturas para que seja enviado à presidenta Dilma Rousseff.

O caso já foi parar nos tribunais federais com centenas de ações judiciais pedindo a cessação do desconto do imposto junto ao INSS¹⁰³.

Pode-se retirar da notícia três informações relevantes ao estudo do tema:

a) primeiramente, a aplicação da alíquota de 25%, embora a legislação já exista há mais tempo, apenas começou em 2013, b) em decorrência da cobrança de 25% a título de imposto de renda tributado exclusivamente na fonte, um certo número de aposentados procurou as vias judiciais para reverter a prática da RFB, e c) outra parte dos aposentados, no entanto, planeja “driblar o fisco”, declarando que ainda reside no Brasil, com o fim de ver aplicado a si todos os benefícios desta prática, apesar de tal conduta ser considerada crime.

Como a controvérsia estudada na monografia foi iniciada em 2013, via de regra não existe nenhum caso solucionado perante as cortes superiores que discuta o referido assunto, motivo pelo qual a pesquisa se isentará de apresentar dados colhidos perante o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal¹⁰⁴.

Assim, como recorte temático, a pesquisa visa investigar, neste ponto, qual o atual posicionamento do egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região sobre o referido assunto.

Em consulta realizada junto à ferramenta de pesquisa de jurisprudência da referida corte, a busca executada retornou 10 resultados; destes, 4 tratam de proventos de aposentadoria remetidos a residente no exterior e tributados pela alíquota da 25%. São eles: a) Apelação Cível nº 5054630-55.2013.404.7100, julgada em 15 de abril de 2015, relator Desembargador Jorge Antônio Maurique, Primeira Turma, b) Apelação Cível nº 5051254-27.2014.404.7100, julgada em 26 de agosto de 2015, relator Desembargador Jorge Antônio Maurique, Primeira Turma, c) Apelação Cível nº 5052361-09.2014.404.7100, julgada em 22 de setembro de 2015, relator Desembargador Otávio Roberto Pamplona, Segunda Turma, e d) Apelação Cível nº 5048320-96.2014.404.7100, julgada em 2 de março de 2016, relator Desembargador Joel Ilan Paciornik, Primeira Turma.

¹⁰³ REIS, Joselina. *Aposentado brasileiro morando no exterior tem que pagar 25% de imposto para a Receita Federal*. Revista AcheiUSA, 2014. Disponível em: <<http://goo.gl/XgMna3>>. Acesso em: 14 de junho de 2016.

¹⁰⁴ A aludida informação foi confirmada em pesquisa realizada com as ferramentas de pesquisa de jurisprudência dos citados tribunais superiores, não tendo retornado qualquer resultado satisfatório para a monografia.

Inicia-se a análise com a apreciação do mais antigo dos casos, a Apelação Cível nº 5054630-55.2013.404.7100, julgada em abril de 2015. Confira-se da ementa:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. INCIDÊNCIA SOBRE OS VALORES DE BENEFÍCIO PREVIDENCIÁRIO PAGO A PESSOA COM MORADIA NO EXTERIOR. POSSIBILIDADE. PREVISÃO LEGAL. DECRETO Nº 3.000/1999.

1. Existe um sistema próprio de tributação para pessoas residentes do exterior que percebam quaisquer valores no Brasil, como é o caso da autora, que deve ser respeitado.
2. Ainda que a autora sustente que seus rendimentos estariam abaixo da faixa de isenção de Imposto de Renda, o que tornaria inconstitucional e ilegal a tributação com base nos dispositivos acima, o próprio Regulamento do Imposto de Renda, estabelece uma graduação de alíquotas, intencionalmente afastando esse tipo de situação.
3. Resta claro que somente estão isentos do imposto de que trata o art. 682 os rendimentos pagos a pessoa física residente ou domiciliada no exterior por autarquias ou repartições do Governo brasileiro situadas fora do território nacional e que correspondam a serviços prestados a esses órgãos.
4. Em que pese a autora afirmar residir no Brasil, existem provas robustas nos autos comprovando que ela reside em Al Bireh, Ramala, Palestina.
5. Logo, plenamente caracterizada hipótese de incidência do imposto de renda¹⁰⁵.

No referido caso, muito embora o desembargador federal relator afirme que há, na hipótese, um sistema específico para a tributação dos residentes no exterior, sendo aplicável ao caso a alíquota de 25%, este não explica com profundidade o porquê da referida percentagem ser aplicável ao caso do benefício previdenciário da autora.

Cabe ressaltar que o relator inicial, que prolatou o voto e a ementa acima transcrita, desembargador federal Joel Ilan Paciornik, restou vencido no julgamento da demanda, uma vez que os outros componentes da Primeira Turma entenderam pela anulação da sentença para possibilitar ao contribuinte que provasse que não reside na Palestina, tendo redigido o voto divergente o desembargador federal Jorge Antônio Maurice.

Como pode se perceber, a divergência da Turma não foi fundada na questão de direito discutida, mas no fato de ter se realizado ou não o fato gerador,

¹⁰⁵ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível nº 5054630-55.2013.404.7100, julgado em 15 de abril de 2015, relator Desembargador Jorge Antônio Maurique, Primeira Turma. Porto Alegre, 2015. Disponível em: <<http://goo.gl/7fuanW>>. Acesso em: 9 de julho de 2016.

uma vez que, se a parte não reside no exterior, a tributação devida é aquela aplicável aos residentes no território nacional.

Estudada a referida questão, passa-se a conferir a Apelação Cível nº 5051254-27.2014.404.7100, julgada em agosto de 2015:

TRIBUTÁRIO. IRRF. INCIDÊNCIA. VALORES DE BENEFÍCIO PREVIDENCIÁRIO PAGO A PESSOA DOMICILIADA NO EXTERIOR. DECRETO Nº 3.000/1999. FAIXA DE ISENÇÃO. ARTIGO 6º DA LEI Nº 7.713/88. ARTIGO 108 DO CTN.

1. O regramento do imposto de renda estabelece a incidência da alíquota de 25% sobre os rendimentos provenientes de fontes situadas no país, auferidos por pessoa física residente ou domiciliada no exterior.

2. Da análise do referido regramento, percebe-se que a matéria não está amplamente regulamentada, existindo lacuna a justificar a sua integração pelo artigo 108 do CTN.

3. Encontrando-se os proventos recebidos pela autora dentro da faixa de isenção de Imposto de Renda prevista no artigo 6º da Lei nº 7.713/88, não devem ser tributados. Pelo princípio da isonomia, deve-se reconhecer que aquele que é isento de determinado tributo no Brasil também deve continuar isento no exterior¹⁰⁶.

Quanto a este acórdão, o motivo que determinou a procedência do pedido do contribuinte – a saber, a aplicação da faixa de isenção do imposto, aplicável aos brasileiros, também para o contribuinte residente no exterior – não influencia determinantemente na conceituação do termo “rendimento do trabalho”, visto que não o discute acuradamente, limitando-se a utilizar o princípio da isonomia em relação à faixa de isenção do imposto.

No entanto, importante mencionar que, para a aplicação do princípio da isonomia com o objetivo de estender aos estrangeiros a isenção prevista no artigo 6º da Lei nº 7.713/88, foi necessário primeiramente admitir que a alíquota aplicável aos rendimentos de aposentadoria remetidos ao estrangeiro é a de 25%.

Vale gizar que o referido acórdão foi aceito à unanimidade; cabendo ainda informar que o referido processo judicial não transitou em julgado, ante a interposição de Recurso Especial e Recurso Extraordinário por parte da União, que ainda não obtiveram numeração perante os tribunais superiores.

¹⁰⁶ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Apelação Cível nº 5051254-27.2014.404.7100, julgado em 26 de agosto de 2015, relator Desembargador Jorge Antônio Maurique, Primeira Turma.* Porto Alegre, 2015. Disponível em: <<http://goo.gl/3xlgIA>>. Acesso em: 9 de julho de 2016.

Quanto à Apelação Cível nº 5052361-09.2014.404.7100, julgada em setembro de 2015, pode-se retirar de sua ementa:

TRIBUTÁRIO. IRPF. PROVENTOS DE APOSENTADORIA. BENEFICIÁRIO DO RGPS. RESIDENCIA DEFINITIVA NO EXTERIOR. ART. 7º DA LEI Nº 9.779/1999. INCIDENCIA.

1. Residindo o autor de forma definitiva no exterior, incide a regra do art. 7º da Lei nº 9.779/1999, que prevê tributação única de 25% sobre os rendimentos do trabalho e prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no estrangeiro.

2. A razão da distinção entre os domiciliados e os não domiciliados no Brasil reside na dispensa destes da apresentação da declaração de ajuste anual, sujeitando-se à tributação diferenciada, não havendo como se conferir tratamento idêntico a contribuintes em situação distinta.

3. Apelação provida¹⁰⁷.

O referido acórdão, no corpo de seu voto, efetivamente discutiu a questão da aposentadoria pertencer ou não à categoria de rendimento do trabalho. Retira-se de parte importante da fundamentação do citado acórdão:

A União, ao seu turno, defende que o aposentado ou pensionista que reside no estrangeiro perde o direito à isenção do imposto de renda, incidindo a alíquota de 25% sobre os seus proventos, considerando tratar-se de rendimentos decorrentes do trabalho, nos termos do art. 685, II, 'a', do RIR.

(...)

Tal situação faz incidir a regra do referido do art. 7º da Lei nº 9.779/1999, que prevê a tributação única de 25% sobre os rendimentos do trabalho e prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior¹⁰⁸.

Conforme se pode entender da passagem citada, o relator da aludida disputa judicial tinha consciência de que o motivo pelo qual a União advogava pela alíquota de 25% se fundava em sua interpretação de que proventos de aposentadoria são rendimentos do trabalho.

Com o referido entendimento, conhecendo que a verba tratada na questão era provento de aposentadoria, o julgador expressamente aplicou ao caso regra direcionada aos rendimentos do trabalho, motivo pelo qual é seguro afirmar que,

¹⁰⁷ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Apelação Cível nº 5052361-09.2014.404.7100, julgado em 22 de setembro de 2015, relator Desembargador Otávio Roberto Pamplona, Segunda Turma*. Porto Alegre, 2015. Disponível em: <<http://goo.gl/2WxBG1>>. Acesso em: 9 de julho de 2016.

¹⁰⁸ *Idem, Ibidem*.

indiretamente, a fundamentação desta Apelação Cível equipara os proventos de aposentadoria aos rendimentos do trabalho.

Cabe informar também que o referido voto foi aprovado por unanimidade pelos outros componentes da Turma e que, interposto Recurso Especial pelo contribuinte, recebendo o número REsp 1.579.097/RS, a este foi negado seguimento monocraticamente pela relatora ministra Regina Helena Costa, entendendo pela ausência de prequestionamento na hipótese, tendo se operado o trânsito em julgado em 29/03/2016.

Por fim, deve-se analisar a Apelação Cível nº 5048320-96.2014.404.7100, julgada em março de 2016, podendo-se retirar de sua ementa:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. INCIDÊNCIA SOBRE OS VALORES DE BENEFÍCIO PREVIDENCIÁRIO PAGO A PESSOA COM MORADIA NO EXTERIOR. POSSIBILIDADE. RESPEITO AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA IGUALDADE. PREVISÃO LEGAL. DECRETO Nº 3.000/1999.

1. Existe um sistema próprio de tributação para pessoas residentes do exterior que percebam quaisquer valores no Brasil, como é o caso do autor, que deve ser respeitado.
2. Ainda que o autor sustente que seus rendimentos estariam isentos em face de portar moléstia isentiva de Imposto de Renda, o que tornaria inconstitucional e ilegal a tributação com base nos dispositivos acima, o próprio Regulamento do Imposto de Renda, estabelece uma graduação de alíquotas, intencionalmente afastando esse tipo de situação.
3. Resta claro que somente estão isentos do imposto de que trata o art. 682 os rendimentos pagos a pessoa física residente ou domiciliada no exterior por autarquias ou repartições do Governo brasileiro situadas fora do território nacional e que correspondam a serviços prestados a esses órgãos.
4. Não há falar em violação do princípio da Isonomia e da Igualdade, vez que é certo que um contribuinte residente no país e outro não-residente não preenchem a mesma situação fiscal.
5. Logo, não merecem guarida os pedidos do autor, pois plenamente caracterizada a hipótese de incidência do imposto de renda, sendo incabível a concessão da isenção pleiteada, bem como a alíquota a ser paga é de 25%¹⁰⁹.

Quanto a este caso judicial, cujo acórdão foi aprovado por unanimidade, pode-se perceber que, muito embora aplique a alíquota de 25% ao caso, não explica o porquê o faz, focando-se a discussão jurídica mais no princípio da isonomia do que na interpretação do artigo 685, II, a do RIR/99.

¹⁰⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Apelação Cível nº 5048320-96.2014.404.7100, julgado em 2 de março de 2016, relator Desembargador Joel Ilan Paciornik, Primeira Turma*. Porto Alegre, 2016. Disponível em: <<http://goo.gl/TkAFGZ>>. Acesso em: 9 de julho de 2016.

Assinala-se que esta demanda foi julgada nos mesmos termos e pelo mesmo relator do primeiro processo mencionado neste subtítulo, a Apelação Cível nº 5054630-55.2013.404.7100, sendo que, como já visto, naquele caso posteriormente se entendeu pela nulidade da sentença para facultar à parte a produção de provas de que não reside fora do país, restado vencido o relator.

Neste caso, inócurre a questão probatória, acolheu-se à unanimidade o voto do relator desembargador federal Joel Ilan Paciornik, demonstrando que a divergência naquele primeiro processo se consubstanciava exclusivamente no tocante à questão probatória.

Cabe assinalar que o conteúdo decidido nestes autos ainda não transitou em julgado, visto que o contribuinte interpôs o Recurso Especial nº 1.604.745/RS em 27/05/2016, distribuído ao ministro Herman Benjamin, ainda na pendência de julgamento.

Dos quatro casos comentados, pode-se entender que, muito embora o Tribunal Regional Federal da 4ª Região já tenha enfrentado o tema deste trabalho algumas vezes, seu foco de análise permanecia mais principiológico, tendo em vista as outras questões que este tema levanta – como às relativas ao princípio da isonomia.

No entanto, mesmo que indiretamente, a aludida corte regional já se manifestou sobre o tema no corpo da fundamentação dos acórdãos mencionados, sendo que tanto a Primeira quanto a Segunda Turma do referido tribunal entendem que a alíquota aplicável aos rendimentos de aposentadoria remetidos a pessoa física residente ou domiciliada no exterior é de 25%, destinada a tributar os rendimentos do trabalho.

Visto isso, resta analisar o posicionamento do Poder Legislativo sobre a relação entre o termo “rendimentos do trabalho” e os proventos de aposentadoria.

3.3 O Poder Legislativo: a recorrente equiparação entre rendimentos do trabalho e proventos de aposentadoria

No subtítulo anterior, observaram-se os casos submetidos ao Tribunal Regional Federal da 4ª Região e qual foi a interpretação dada ao conceito de rendimento do trabalho em sua relação com os proventos de aposentadoria.

Quanto à atividade do Poder Legislativo, já pode se perceber, da discussão realizada no capítulo 2 da monografia, que este parece possuir posição bastante clara quanto à conceituação do provento de aposentadoria como legalmente equiparado ao rendimento do trabalho assalariado.

Cabe rememorar, como já estudado, que se pode associar o provento de aposentadoria como rendimento do trabalho já na CRFB/88, uma vez que esta criou imunidade que considera os referidos proventos como fruto do trabalho, sob pena de inconsistência lógica.

Além disso, lembra-se que, em regra, incide contribuição previdenciária sobre proventos de aposentadoria, motivo pelo qual é possível perceber uma maior propensão para que os referidos proventos sejam considerados rendimentos do trabalho.

Continuando essa linha lógica, lembra-se que, da análise do CTN, foi possível verificar que o conceito restrito de renda no sistema tributário brasileiro, apesar de obedecer à teoria legalista, possui influências da teoria de renda como produto.

Desta forma, como os proventos de aposentadoria, assim como outras rendas provenientes do trabalho, preenchem todos os mínimos requisitos para serem considerados renda diante da teoria aludida, mostra-se então mais um elemento que demonstra a posição do Poder Legislativo sobre o assunto.

Por fim, relembra-se que, apesar do artigo 7º da Lei nº 9.779/99 instituir a alíquota de 25% sobre rendimentos do trabalho, sem os conceituar, existe uma definição legal de rendimento do trabalho assalariado, presente no artigo 16 da Lei nº 4.506/64, que conceitua os proventos de aposentadoria como rendimentos do trabalho assalariado ou a eles equiparáveis.

Com base no estudo dos elementos expostos no capítulo 2 desta monografia, acima rememorados, pode-se concluir que o Poder Legislativo, ao efetuar sua atividade de produção de leis, procura equiparar os proventos de aposentadoria aos rendimentos do trabalho, pelo menos para fins de tributação. Nesse sentido, interessante lembrar o ensinamento de WINKLER sobre o assunto:

Essa, parece-nos, a modificação desta alínea “c” na republicação do Regulamento, **considerando que de longa data os proventos de aposentadoria vem tendo o mesmo tratamento tributário dos**

rendimentos do trabalho, por deste se originarem (sem grifos no original)¹¹⁰.

Efetivamente, o autor parece estar correto, uma vez que a equiparação de tributação do provento de aposentadoria com o rendimento do trabalho remonta à época em que o imposto de renda sequer existia no país.

Resgatando o já explanado no capítulo 1 da monografia, com a Guerra do Paraguai (1864-1870) tornou-se primordial a obtenção de novas receitas, tendo o governo imperial editado a Lei nº 1.507 de 1867 que em seu artigo 22 criou um imposto sobre vencimentos pagos pelos cofres públicos, tratando-se de uma tributação exclusiva na fonte. Confira-se da redação do referido artigo 22:

Art. 22. Todas as pessoas, que receberem vencimentos dos cofres publicos geraes, provinciais ou muicipaes, **compreendidos os pensionistas, jubilados e aposentados**, ficão sujeitas ao imposto de 3% sobre os mesmos vencimentos, exceptuados os inferiores a 1:000\$000.

Se os funcçionarios perceberem porcentagem ou emolumentos, serão estes, segundo as lotações a que se proceder administrativamente, accumulados aos vencimentos para a percepção do imposto.

As pensões do meio soldo e montepio e os vencimentos dos reformados pagarão o imposto na razão de 1%.

§ 1º Ficão isentos do imposto os vencimentos das praças de pret de terra e mar, dos militares em campanha, e os que se abonão como jornal a serventes e operarios, e outros que não entrão na categoria de empregados publicos.

§ 2º Pela cobrança do imposto não se abonará percentagem ás repartições de arrecadação¹¹¹.

Como se pode observar, o tratamento legal no sentido de tributar benefícios previdenciários nas mesmas condições da remuneração do trabalho, por atitude do legislativo, data de antes da própria República; é mais antigo, inclusive, que a instituição de um imposto que tributasse a renda global da pessoa física no Brasil, o que só viria a acontecer em 1922.

Tanto por isso que os Projetos de Lei da Câmara que abordam o tema da tributação de proventos de aposentadoria destinados a residentes no exterior – sendo estes o PL nº 7.258, de 18 de março de 2014, apresentado pelo deputado Rubens

110 WINKLER, Noé. *Imposto de Renda: doutrina, comentários, decisões e atos administrativos, jurisprudência (Conselho de Contribuintes, Poder Judiciário): baseado no regulamento baixado com o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (republicação no Diário Oficial de 17 de junho de 1999)*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 873.

111 BRASIL. *Lei nº 1.507, de 26 de setembro de 1867*.

Bueno (PPS/PR) e o PL nº 7.580, de 20 de maio de 2014, apresentado pelo deputado Esperidião Amin (PP/SC) – não visam a mudança do artigo 685, II, a do RIR/88, e sim uma instituição de isenção para os referidos rendimentos.

O mencionado tratamento isonômico entre proventos de aposentadoria e outros rendimentos do trabalho possui fundamento relevante, visto que a condição de aposentado não necessariamente leva a diferença significativa entre o aposentado e o trabalhador ativo.

Nesse sentido, rememora-se que tanto a remuneração do trabalhador ativo quanto o provento de aposentadoria possuem mesmo objetivo, que é o de prover o sustento daquele que o recebe, mostrando-se como prestação periódica (conceito de renda como produto). Acresce-se a isso o fato de que o provento de aposentadoria possui alguns dos benefícios propriamente associados ao salário.

Contudo, os rendimentos do trabalho propriamente ditos e os proventos de aposentadoria não são de todo iguais.

Nesse aspecto, importante gizar que uma grande parte do investimento legislativo em uma maior proteção do provento de aposentadoria em relação ao salário – que possui alguns específicos benefícios tributários, como a isenção de imposto de renda ao aposentado portador de moléstia grave – advém da presunção de fragilidade econômica e de faixa etária alta do segmento populacional que o recebe; assim, o maior cuidado legislativo com esse rendimento se origina da característica etária de quem o percebe.

Esse motivo, no entanto, não se afigura relevante para se efetivar uma determinante separação na seara tributária entre provento de aposentadoria e demais rendimentos do trabalho.

Isso porque tanto existem aposentados não idosos, como nos casos de aposentadoria por invalidez de pessoa jovem, quanto existem trabalhadores ativos idosos. Desta forma, se o objetivo legislativo é proteger o patrimônio de pessoas idosas, deve este se tornar mais preciso, destinando as normas jurídicas diretamente àqueles que se encontram na condição de idoso, mesmo que não estejam aposentados.

Dito isso, mostra-se importante para a análise dos resultados da pesquisa o escrutínio da afirmação de WINKLER de que os proventos de aposentadoria são tributados de maneira similar por serem derivados do trabalho.

Se seguida a lógica do referido autor, todo provento de aposentadoria deveria ser fruto do trabalho; conseqüentemente, toda contribuição previdenciária, para que se configure a aposentadoria como rendimento do trabalho, deveria ser também fruto do trabalho.

Essa é a própria lógica da Lei nº 4.506/64, que em seu artigo 16 afirma que “Art. 16. Serão classificados como rendimentos do trabalho assalariado **tôdas as espécies de remuneração por trabalho** ou serviços prestados no exercício dos empregos, cargos ou funções (...) tais como”, terminando por determinar que devem assim ser considerados (...) XI – Pensões (...) e quaisquer outros proventos **recebidos do antigo empregador de institutos** (...) entidades governamentais, **em virtude de empregos, cargos ou funções exercidas no passado** (...)

Desta forma, pode-se entender que a legislação considera os proventos de aposentadoria como derivados do trabalho por serem proventos recebidos do antigo empregador em virtude de emprego, cargo ou função exercido no passado.

Ocorre que, no caso do segurado facultativo, este declara certo valor como sendo seu rendimento, para que sobre ele possa calcular seu salário de contribuição, para somente então poder contribuir para a previdência. Não há qualquer controle de qual é a fonte dos recursos utilizados pelo segurado facultativo para adimplir sua contribuição, podendo estes valores perfeitamente não advir do trabalho.

Nesse sentido, configura-se uma hipótese, embora rara, na qual as contribuições vertidas à previdência não são fruto do trabalho, o que, para a teoria delimitada por WINKLER e para o texto da própria lei, poderia ser entendido como comprometedor do conceito de proventos de aposentadoria do segurado facultativo como fruto do trabalho, tornando-os impassíveis de tributação nos mesmos termos que os rendimentos do trabalho e os outros proventos de aposentadoria que sejam derivados de relação trabalhista.

Cabe informar que, como já defendido, as contribuições previdenciárias podem ser advindas do trabalho, bem como podem não o ser. O gozo do benefício previdenciário não é ligado à natureza da fonte dos recursos que alimentam a previdência, mas do simples fato de que as contribuições estão sendo pagas, garantindo a qualidade do contribuinte como segurado.

É possível interpretar, então, que os rendimentos de aposentadoria equiparáveis aos rendimentos do trabalho seriam apenas aqueles recebidos em virtude de emprego, cargo ou função exercidos no passado, excluindo-se desta

equiparação os proventos de aposentadoria cuja contribuição previdenciária não foi paga em razão da relação de trabalho, uma vez que não abrangidos pelo artigo.

Não parece ser essa a melhor interpretação aplicável ao caso.

Primeiramente, há que se ressaltar que o artigo 16 da Lei nº 4.506/64 não é derivado da melhor técnica legislativa, visto que, ao contrário do aplicável à hipótese, determina que os proventos de aposentadoria seriam **“recebidos do antigo empregador de institutos (...) entidades governamentais, em virtude de empregos, cargos ou funções exercidas no passado (...)”**.

Pode-se facilmente notar que há inconsistência fática na afirmação, uma vez que esses rendimentos não são recebidos do empregador, e sim do próprio instituto de previdência.

Ademais, ao contrário do expressamente previsto na lei de regência e defendido por WINKLER, há elementos que indicam que o fato do provento de aposentadoria ser tratado de maneira similar ao rendimento do trabalho não advém da natureza das contribuições como derivadas do trabalho exercido.

Parece mais adequado o entendimento de que estes são tributados de maneira idêntica não porque possuem a mesma fonte, mas por serem rubricas prestadas com periodicidade que possuem a mesma destinação, que é prioritariamente o sustento do receptor do recurso.

Em razão disso é vedada a fixação de salário ou provento de aposentadoria em valor inferior a um salário mínimo. Ademais, giza-se que a aposentadoria, assim como o salário, goza de benefício de irredutibilidade e impenhorabilidade.

Uma vez que o provento de aposentadoria possui destino similar ao rendimento do trabalho, visando o sustento da pessoa física, e por isso não podendo ser fixado em valor inferior a um salário mínimo, é possível crer que, em respeito à isonomia, merece ser tratado na seara tributária como se rendimento do trabalho fosse, mesmo que recebido em razão de contribuição derivada de rendimento não considerado como fruto do trabalho.

Portanto, verifica-se que os proventos de aposentadoria foram historicamente tratados pelo Poder Legislativo como rendimentos do trabalho, havendo atualmente previsão legal nesse mesmo sentido.

Assim, percebe-se que a legislação brasileira considera que os proventos de aposentadoria devem ser tratados como rendimentos do trabalho assalariado, nos

termos do artigo 16 da Lei nº 4.506/64, visto dele serem advindos, conforme assinalado por WINKLER.

Pode-se resumir que há rendimentos de aposentadoria que não são derivados do trabalho, como no caso das contribuições vertidas pelo segurado facultativo, o que não deveria desvirtuar a equiparação, uma vez que o real motivo para a tributação idêntica advém do fato de que tanto os proventos de aposentadoria quanto os rendimentos do trabalho possuem o mesmo destino e gozam dos mesmos benefícios destinados à proteção do mínimo existencial da pessoa física.

Por fim, é possível entender, da pesquisa realizada, que os proventos de aposentadoria são classificáveis como rendimentos do trabalho para fins de tributação do imposto de renda, motivo pelo qual a tributação exclusiva na fonte dos proventos de aposentadoria destinados a residente ou domiciliado no exterior deve obedecer ao disposto no artigo 685, II, “a”, do RIR/99.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O trabalho desenvolvido buscou verificar qual a conceituação dada ao termo “rendimentos do trabalho” na CRFB/88, no CTN e no RIR/99, além de analisar qual a interpretação dada ao referido termo pelos três poderes da esfera federal, mais precisamente a Presidência da República e a RFB, o egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região e, por fim, o Congresso Nacional.

No primeiro capítulo realizou-se, *a priori*, um breve levantamento histórico de como ocorreu o início da tributação sobre a renda com os contornos modernos no Brasil, passando-se a um exame da regra-matriz de incidência tributária no caso do imposto incidente sobre a renda e proventos de qualquer natureza da pessoa física, delineando-se, por fim, qual o posicionamento legal da tributação sobre os proventos de aposentadoria destinados a residente ou domiciliado no exterior perante o RIR/99.

No segundo capítulo, analisou-se, primeiramente, a ocorrência do termo “rendimentos do trabalho” na história das constituições brasileiras, passando-se à análise do aludido termo em três pontos da CRFB/88: a imunidade prevista na redação original do revogado artigo 153, §2º, II, da referida carta política; a determinação constante no artigo 201, §2º, referente à vedação de instituição de benefícios que substituam o rendimento do segurado em valor inferior a um salário mínimo; e a contribuição social encartada no artigo 195 da CRFB/88.

Findada a análise constitucional, passou-se ao escrutínio da utilidade ou não do conceito de renda, exposto no artigo 43, I, do CTN, para a discussão da hipótese, principalmente no tocante ao seu uso como limitador interpretativo e a sua relação com o conceito de renda como produto.

Ao fim do segundo capítulo, discutiu-se o conceito de rendimento do trabalho para o atual RIR/99, principalmente quanto à republicação do referido decreto, uma vez que a redação original deste trazia disposição completamente diversa da que atualmente jaz em seu artigo 685. No mesmo sentido, verificou-se também a relevância do artigo 43, XI, do RIR/99 ao tema, que retira seu fundamento do artigo 16 da Lei nº 4.506/64.

No terceiro capítulo, a fim de verificar qual a interpretação realmente dada ao termo objeto do estudo, averiguou-se qual o posicionamento dos três poderes da esfera federal quanto à demanda, analisando-se, em um primeiro momento, a

atividade normativa da RFB e a própria mudança de redação do RIR/99, no passo que se trata de decreto regulamentador de competência da Presidência da República.

Em um segundo momento, foi analisada a resposta do egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região, quando invocado para se manifestar sobre o caso, no efetivo exercício de sua competência recursal. Ao mesmo tempo, firmou-se o conhecimento de que, por enquanto, o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça não se manifestaram sobre o tema.

Rememoraram-se, ainda, as legislações pertinentes ao tema, exaradas pelo Congresso Nacional, verificando-se que a equiparação dos proventos de aposentadoria ao tratamento concedido aos rendimentos do trabalho data de longa época, mais especificamente antes da República, com a Lei nº 1.507 de 1867. Desta forma, o Poder Legislativo aparenta possuir tradição em estabelecer tratamento isonômico entre os dois rendimentos.

Analisaram-se, também, os Projetos de Lei da Câmara que visam alterar a legislação e atender aos pleitos indignados dos aposentados residentes ou domiciliados no exterior, sem, no entanto, proporem alteração das normas legais que submetem os proventos de aposentadoria à mesma tributação dos rendimentos do trabalho, limitando-se à tentativa de implementação de isenções sobre os referidos proventos.

Ao fim, concluiu-se que vários elementos indicam que a legislação brasileira dá guarida à interpretação de que proventos de aposentadoria são equiparáveis aos rendimentos do trabalho, principalmente porque há norma que conceitua o termo, nele incluindo expressamente os rendimentos de aposentadoria, bem como pelo fato de que tanto os proventos de aposentadoria quanto os rendimentos do trabalho possuem o mesmo destino e gozam dos mesmos benefícios destinados à proteção do mínimo existencial da pessoa física.

Considera-se, assim, com base no estudo apresentado, que a sujeição dos proventos de aposentadoria à mesma alíquota dos rendimentos de trabalho está respaldada nas normas legais e regulamentares já expostas.

REFERÊNCIAS

- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1967*. Brasília, DF: Senado, 1967.
- _____. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Senado, 1988.
- _____. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – Publicação original*. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: <<http://goo.gl/2ljCCH>>. Acesso em: 13 de junho de 2016.
- _____. *Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999*. Brasília, DF: Senado, 1999.
- _____. *Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (publicação original)*. Brasília, DF: Senado, 1999. Disponível em: <<http://goo.gl/xsnBE3>>. Acesso em: 13 de junho de 2016.
- _____. *Decreto nº 4.012, de 13 de novembro de 2001*.
- _____. *Decreto nº 76.975, de 2 de janeiro de 1976*.
- _____. *Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942*.
- _____. *Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969*. Brasília, DF: Senado, 1969.
- _____. *Exposição de motivos nº 12/MPAS (conjunta), de 10 de março de 1995, dos senhores Ministros de Estado da Previdência e Assistência Social; da Justiça; da Fazenda; do Planejamento e Orçamento; da Administração Federal e Reforma do Estado; e da Educação e do Desporto*. Brasília, 1995. Disponível em: <<http://goo.gl/u79nll>>. Acesso em: 13 de junho de 2016.
- _____. *Lei nº 1.507, de 26 de setembro de 1867*.
- _____. *Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958*.
- _____. *Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964*.
- _____. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*.
- _____. *Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991*. Brasília, DF: Senado, 1991.
- _____. *Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1996*. Brasília, DF: Senado, 1996.
- _____. *Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999*. Brasília, DF: Senado, 1999.
- _____. Ministério da Fazenda. Receita Federal. 122 - *Como são tributados os rendimentos recebidos, de fonte pagadora situada no Brasil, por não residente a título de pensão alimentícia, pensão por morte ou invalidez permanente ou de*

aposentadoria? Brasília, 2015. Disponível em: <<http://goo.gl/URMMmj>>. Acesso em: 11 de junho de 2016.

_____. *Carga Tributária no Brasil - 2014 (Análise por Tributo e Bases de Incidência)*. Brasília, 2015. Disponível em: <<http://goo.gl/c45Y31>>. Acesso em: 6 de junho de 2016.

_____. Coordenação-Geral de Tributação. *Solução de Consulta nº 10 – COSIT, de 8 de janeiro de 2014*. Brasília, 2014. Disponível em: <<http://goo.gl/ILhcGb>>. Acesso em: 11 de junho de 2016.

_____. *Instrução Normativa nº 208, de 27 de setembro de 2012*. Brasília, 2012. Disponível em: <<http://goo.gl/4U0Zu0>>. Acesso em: 14 de junho de 2016.

_____. *Manual do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – MAFOM*. rev. e atual. Brasília, 2015. Disponível em: <<http://goo.gl/wcZRPB>>. Acesso em: 14 de junho de 2016.

_____. *O imposto de renda no Brasil*. Brasília, 2015. Disponível em: <<http://goo.gl/CSzvBn>>. Acesso em: 6 de junho de 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1.230.957/RS, julgado em 26 de fevereiro de 2014, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção*. Brasília, 2014. Disponível em: <<https://goo.gl/sVqEfC>>. Acesso em: 13 de junho de 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.105/DF, julgado em 18 de agosto de 2004, relator Ministro Cézar Peluso*. Brasília, 2005. Disponível em: <<http://goo.gl/sSvihU>>. Acesso em: 13 de junho de 2016.

_____. *Mandado de Segurança nº 22.584/MG, julgado em 17 de abril de 1997, relator Ministro Nelson Jobim, Tribunal Pleno*. Brasília, 2008. Disponível em: <<http://goo.gl/5khFdk>>. Acesso em: 12 de junho de 2016.

_____. *Recurso Extraordinário nº 200.485/MG, julgado em 9 de dezembro de 1997, relator Ministro Ilmar Galvão, Primeira Turma*. Brasília, 1998. Disponível em: <<http://goo.gl/3quZwk>>. Acesso em: 12 de junho de 2016.

_____. *Recurso Extraordinário nº 248.447/RS, julgado em 24 de novembro de 2009, relator Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma*. Brasília, 2010. Disponível em: <<http://goo.gl/DgJK87>>. Acesso em: 11 de junho de 2016.

_____. *Recurso Extraordinário nº 372.600/SP, julgado em 16 de dezembro de 2003, relatora Ministra Ellen Gracie, Segunda Turma.* Brasília, 2004. Disponível em: <<http://goo.gl/zDxpzy>>. Acesso em: 12 de junho de 2016.

_____. *Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 576.967/PR, julgada em 24 de abril de 2008, relator Ministro Joaquim Barbosa.* Brasília, 2008. Disponível em: <<http://goo.gl/Q92u7X>>. Acesso em: 12 de junho de 2016.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Apelação Cível nº 5048320-96.2014.404.7100, julgado em 2 de março de 2016, relator Desembargador Joel Ilan Paciornik, Primeira Turma.* Porto Alegre, 2016. Disponível em: <<http://goo.gl/TkAFGZ>>. Acesso em: 9 de julho de 2016.

_____. *Apelação Cível nº 5051254-27.2014.404.7100, julgado em 26 de agosto de 2015, relator Desembargador Jorge Antônio Maurique, Primeira Turma.* Porto Alegre, 2015. Disponível em: <<http://goo.gl/3xlglA>>. Acesso em: 9 de julho de 2016.

_____. *Apelação Cível nº 5052361-09.2014.404.7100, julgado em 22 de setembro de 2015, relator Desembargador Otávio Roberto Pamplona, Segunda Turma.* Porto Alegre, 2015. Disponível em: <<http://goo.gl/2WxBG1>>. Acesso em: 9 de julho de 2016.

_____. *Apelação Cível nº 5054630-55.2013.404.7100, julgado em 15 de abril de 2015, relator Desembargador Jorge Antônio Maurique, Primeira Turma.* Porto Alegre, 2015. Disponível em: <<http://goo.gl/7fuanW>>. Acesso em: 9 de julho de 2016.

CARRAZA, Roque Antônio. *Imposto Sobre a Renda (Perfl Constitucional e Temas Específicos).* São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário.* 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

FERREIRA, Benedito. *Legislação tributária: a história da tributação no Brasil.* Brasília, 1986.

FRANKLIN, Benjamin. *The private correspondence of Benjamin Franklin , LL.D, F.R.S., &c. Minister Plenipotentiary from the United States of America at the court of France, and for the Treaty of Peace and Independence with Great Britain, &c. &c. comprising a series of letters on miscellaneous, literary, and political subjects: written between the years 1753 and 1790; illustrating the memoirs of his public and private life,*

and developing the secret history of his political transactions and negociations. Vol 1. Londres: Public Library, Conduit Street, Hanover Square, 1817.

GLOBO.COM. *Receita recebeu 27,8 milhões de declarações do Imposto de Renda*. Disponível em: <<http://goo.gl/6ZXLNu>>. Acesso em: 8 de junho de 2016.

HARADA, Kiyoshi. *Imunidade do idoso antes e depois da EC nº 20/98*. Florianópolis: Portal Jurídico Investidura, 2008. Disponível em: <<http://goo.gl/rF114s>>. Acesso em: 12 de junho de 2016.

LEMKE, Gisele. *Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 33ª. ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2012.

MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. *Imposto sobre grandes fortunas no Brasil: especulações e arquétipo constitucional*. São Paulo: MP Ed., 2010.

NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. *História do imposto de renda no Brasil, um enfoque da pessoa física*. Brasília: Receita Federal, 2014.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

REIS, Joselina. *Aposentado brasileiro morando no exterior tem que pagar 25% de imposto para a Receita Federal*. Revista AcheiUSA, 2014. Disponível em: <<http://goo.gl/XgMna3>>. Acesso em: 14 de junho de 2016.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

WINKLER, Noé. *Imposto de Renda: doutrina, comentários, decisões e atos administrativos, jurisprudência (Conselho de Contribuintes, Poder Judiciário): baseado no regulamento baixado com o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (republicação no Diário Oficial de 17 de junho de 1999)*. Rio de Janeiro: Forense, 2001.